

الجمهورية العربية اليمنية
المعهد القومي للإدارة العامة
صنعاء

المحاسبة الحكومية والقومية

تأليف
أحمد عمر بامشموس

تنفيذ
مكتبة الجيل الجديد
صنعاء



الجمهورية العربية اليمنية
المعهد القومي للإدارة العامة
صنعاء

المحاسبة الحكومية والقومية

تأليف
أحمد عمر بامشموس
مدرس مساعد بكلية التجارة والاقتصاد
جامعة صنعاء

تنفيذ
مكتبة الجيل الجديد
صنعاء

الجزء الأول

المحاسبة الحكوميـــة

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة

أننا ولا شك نعرف ونقدر الدور الذى يلعبه المعهد القومى للادارة العامة فى تحقيق كفاءة عالية فى الأداء وتبسيط أدق وأشمل للاجراءات الادارية فى مختلف الأجهزة فى وطننا الحبيب ذلك الدور الذى يتمثل فى تأهيل القوى العاملة فى جميع الأجهزة عن طريق الدورات التدريبية فى مختلف التخصصات وعن طريق تلك النشرات والبحوث العلمية التى يصدرها المعهد من آن لآخر .

ونحن هنا بصدد تقديم كتاب علمى بذل مؤلفه جهدا مشكورا فى إخراجه ويعتبر هذا المؤلف الأول من نوعه ويشمل جزئين :

الجزء الأول : ويبحث المبادىء النظرية والعلمية فى المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها على النظم والقوانين واللوائح للمحاسبة الحكومية فى جمهوريتنا الفتية كما يشمل النماذج والتطبيقات العلمية التى يتدرب عليها الدارسين بالمعهد وطلاب الجامعة . ويعالج هذا الجزء جميع أنواع المستندات وأنواع الدفاتر وإجراءاتها سواء للصرف أو للايراد . وبين فيه أسلوب العمل المكتبى لمختلف مراحل المحاسبة الحكومية من الموازنة السنوية وإجراءاتها وتنفيذها وصولا الى التقارير الدورية والحسابات الختامية .

الجزء الثانى : ويبحث فى المنهج الفلسفى والعلمى للمحاسبة القومية كنظريات ومبادىء منطلقا من واقع المحاسبة القومية فى جمهوريتنا الفتية مستندا إلى نماذج وتطبيقات عملية كما يتطرق المؤلف أو بالأصح ركز على تجربتنا حديثة العهد فى هذا المجال وعلى أسلوب قياس الدخل القومى وأساليب الحسابات القومية فى اليمن .

وبحكم تجربة المؤلف كأستاذ فى جامعة صنعاء ومحاضر فى المعهد القومى للادارة العامة مكنته هذه التجربة من تأليف هذا الكتاب المفيد كبادرة ممتازة أرجو ان يقتدى بها شبابنا المؤهل والعاملين فى حقـــل التعليم والتدريس بهدف بيمنة الكتاب التعليمى والتدريسى ليشمل الكتاب التعليمى النظريات العلمية والمبادىء وتطبيقاتها مستندا الى أمثلة ونماذج من واقع التجربة اليمنية ومعتمدة على أسسها ومن واقعها حتى يتمكن الطالب الجامعى أو المتدرب بالمعهد من ان يربط بين النظرية والتطبيق والا نواجه الحياة العملية بواقع يختلف فى مسمياته وطرقه عن واقعه بل تكون تلك النظريات والمبادىء والدراسة العلمية مرتبطة بواقع مستقبله العملى يمكنه من تطويره والابتكار فيه بدلا من مواجهة طلاسم التطبيق والخطأ والصواب ٠

ان هذه البادرة فى بيمنة الكتاب التعليمى تجعل الدراسة العلميـــة فى مؤسستنا التعليمية مرتبط بالبيئة وبالحياة العلمية اليومية ٠ كما تجعل الكتاب التعليمى شيق وقريب للذهن أكثر من الكتاب الذى يعالج المواضيع بأمثلة وطرائق تختلف عن تجربتنا وواقعنا ومسمياتنا العلمية ٠

لهذا! فالمعهد القومى للادارة العامة شجع هذه البادرة وتولى طبع هذا الكتاب ليكون فى متناول يد الطالب فى الجامعة والمتدرب فى المعهد وكذا مرجع للأخوة العاملين فى الأجهزة المختلفة فى حقل الادارة المالية سواء محاسبين أو مخططين أو قادة إداريين ٠

أرجو الله ان يوفقنا لخدمة العلم والتعليم فى بلادنا وان يجعل من هذه المجهودات المزيد من النجاحات فى مختلف أعمالنا ٠

والله ولى التوفيق ٠

مطهر محمد الـــكبسى
نائب عميد المعهد القومى للادارة العامة

كلمــة المؤلف :

لقد كان الفضل فى بداية هذه الطبعة من كتاب المحاسبة الحكومية والقومية لكل من الأستاذين الفاضلين عميد المعهد القومى للادارة العامة

بصنعاء ونائبه ، فقد كانا حريصين على تشجيع الباحث اليمنى لــكى يتناول بالشرح والتحليل والتطوير فروع العلم المختلفة ومدى تطبيقها فى بلده ، وليوفر فى أيدى الدارسين مراجع هدفها الأول تطبيق النظريات والأسس والمعايير العلمية على الوحدات الاقتصادية وغير الاقتصادية فى اليمن حتى يتسنى له ولهم حل مشاكلها وتقييمها التقييم السليم الذى يؤدى الى تصحيح الانحرافات إذا وجدت وتطوير الايجابيات التى تؤدى بدورها إلى زيادة الإنتاج القومى ٠

وقد تعرضـــت فى مؤلفى هذا لفرعين من فروع علم المحاسبة وهما المحاسبة الحكومية والقومية باذلا أقصى الجهد فيما اتيح لى من وقت لكى أقرن النظرية بالتطبيق على المنشآت والوحدات الاقتصادية اليمنية وعلى الاقتصاد ككل ٠

ومن ثم فقد قمت بتقسيم هذا المؤلف الى جزئين تعرضت فى الجزء الأول منه للمحاسبة الحكومية حيث تناولت فيه بادى ذى بدء تعريفها وشرح نظرية الأموال المخصصة كأساس للتفسير العلمى لها ثم انتقلت الى شرح وتحليل الموازنة العامة للجهاز الادارى فى الجمهورية العربية اليمنية ثم انتقلت فى فصل لاحق الى وضع موازنات للهيئات العــامة والمؤسسات والوحدات الاقتصادية مع اعطاء أمثلة عملية لكيفية اعداد هذه الموازنات فى الوحدات الاقتصادية ٠ ثم تناولت فى الفصول اللاحقة بالشرح والتحليل لكل من المصروفات والايرادات والحسابات الجارية والحسابات النظامية مع اعطاء أمثلة توضح التكييف المحاسبى لها ٠

واختتمت هذا الجزء بفصل يتضـــمن التقـــارير الدورية والحسابات الختامية •

أما الجزء الثانى المحاسبة القومية فقد تعرضت فى الفصل الأول منه لفلسفة المحاسبة القومية متنـــاولا تعريفهـــا وتأصـــيلها ومفـــاهيمها واستخداماتها • ثم انتقلت فى فصل ثان الى تصنيف الصفقات والقطاعات والحسابات الاقتصادية أما الفصل الأخير فقد تعرضت فيه لطرق قياس الدخل القومى والحسابات القومية فى الجمهورية العربية اليمنية مع اعطاء أمثلة عملية على ذلك •

وبرغم الجهد المضنى الذى بذل فى اخراج هذا الكتاب فانى اذكر القارىء ان هذا المؤلف جاء مختصرا فلم يتناول كل ما قيل فى المحاسبة الحكومية أو القومية وذلك التزاما منا بمقررات السنة الثالثة بكلية التجارة جامعة صنعاء حيث يدرس العلمين كمادة مشتركة من ناحية ولكى يتلاءم مع المدة الزمنية المتاحة للتدريس من ناحية أخرى •

ولعلى أستميح عذر القارىء الناقد من حيث قلة نماذج المستندات المؤيدة للمصروفات أو الايرادات أو غيرهما من نماذج الدفاتر وذلك لصعوبة الحصول عليها •

وفقنا الله جميعا لخدمة يمننا الحبيب •

« وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون » •

صدق الله العظيم

المؤلف

الفصل الأول

تعريف المحاسبة الحكومية وبيان نظرية الأموال المخصصة كأساس للتفسير العلمى لها

تعريف المحاسبة الحكومية :

تعرف المحاسبة الحكومية بأنها « مجموع المفاهيم والأسس والمعايير والقواعد والأساليب الفنية التى تمكن من تجميع وتبويب وعرض النتائج المتعلقة بالنشاط الحكومى بحيث تتمكن الجهات المعنية من مراقبة أعمالها واتخاذ القرارات اللازمة فى الوقت المناسب » .

من هذا التعريف نستنتج أن المحاسبة الحكومية تخدم نشاطا معينا هو النشاط الحكومى فهى تطبق أصول المحاسبة وقواعدها وأساليبها على هذا النشاط لهذا نجدها تسير جنبا الى جنب مع هذا النشاط ، تتسع باتساعه وتتشعب بتشعبه ، فهى الوعاء الذى يضم هذا النشاط والقالب الذى يصب فيه فيعرضه فى صورة رقمية تحدد معالمه وتقيس مداه وتقدم من المؤشرات ما يدل على مواطن الضعف ونواحى الانحراف أو التقصير .

أهداف المحاسبة الحكومية :

من المعروف أن أى نظام محاسبى يسعى الى تحقيق أغراض تتفق مع طبيعة النشاط الاقتصادى أو الاجتماعى الذى تمارسه الوحدة سواء كانت وحدة اقتصادية أو كانت وحدة إدارية .

وتتلخص هذه الأغراض فى أهداف رئيسية هى :

١ ـ التسجيل التاريخى للعمليات التجارية .

٢ — المحافظة على الأموال والحقوق ٠

٣ — توفير المعلومات اللازمة للتوجيه واتخاذ القرارات السليمة ٠

وعلى ذلك يمكن تلخيص أهداف المحاسبة الحكومية فى الآتى :

١ — اثبات العمليات المالية فى دفاتر يومية مسطرة تسطيرا خاصا يتفق مع طبيعة النشاط الذى تمارسه الحكومة ٠

٢ — اثبات هذه العمليات فى دفاتر أستاذ وفى سجلات بيانية واحصائية مسطرة تسطيرا خاصا أيضا حتى يمكن المحافظة على حقوق الدولة وعلى ممتلكاتها عن طريق تتبع ما تحويه من بيانات ٠

٣ — توفير البيانات الواضحة الكاملة واللازمة لمباشرة عملية الرقابة على تنفيذ الموازنة سواء كانت هذه البيانات فى صورة دفاتر أو على هيئة تقارير حسابية دورية ٠

أوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة التجارية

يرجع الاختلاف بين المحاسبتين الى الاختلاف بين النشاط الحكومى والنشاط الخاص ٠ فالنشاط الخاص أما ان يكون نشاطا اقتصاديا بحتا يهدف صاحبه أو أصحابه — فردا كان أو جماعة — الى تحقيق الربح أساسا ، وأما نشاط اجتماعى يهدف أصحابه الى رعاية شئون الجماعة التى ينتمون إليها رعاية اجتماعية أو ثقافية ، كالنوادى والجمعيات ٠

أما النشاط الحكومى فقد كان ينحصر قديما فى تأدية خدمات عامة لا تهدف الى تحقيق الربح كالدفاع الخارجى وحفظ الأمن الداخلى وأقامة العدل بين الناس (وهى ما كان يعبر عنها بالخدمات الأساسية) أو تأدية خدمات اجتماعية ، كالتعليم والصحة (وهى ما كان يعبر عنها بالخدمات الاضافية) غير أن مفهوم النشاط الحكومى فى العصر الحديث تغير كثيرا

فلم يعد قاصرا على تأدية الخدمات وانما أصبح يساهم فى إدارة عجلة الانتاج وخاصة فروع النشاط التى يحجم عن دخولها القطاع الخاص .

إذا فالمحاسبة التجارية تخدم أهداف النشاط الخاص الهادف الى تحقيق الربح وذلك عن طريق رأس مال يخصص لهذا الغرض مع الاحتفاظ به سليما وتنميته فهى تهتم بتسجيل المعاملات التجارية بطريقة تمكن من اعداد حسابات ختامية تدل على نتيجة المعاملات من ربح أو خسارة (حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر) وتمكن من تصوير قائمة للمركز المالى (الميزانية) كما تخدم أهدافا أخرى كبيان الدائنية والمديونية قبل الغير ولتحديد العبء الضريبى .

أما المحاسبة الحكومية فهى تخدم أهداف النشاط العام للدولة ، فتهتم بتسجيل النفقات العامة للدولة على اختلاف صورها سواء ما كان منها متعلقا بحفظ الأمن أو الدفاع أو القضاء أو الخدمات الاجتماعية أو ما كان منها متعلقا بالنشاط الاقتصادى العام كمؤسسات القطاع العام كما يشمل أيضا نفقات الادارة العليا كرئاسة الجمهورية والمجالس التشريعية كما يشمل نفقات الادارة المحلية . كما تختص بتسجيل الايرادات اللازمة لتغطية تلك النفقات . كما تقوم بتسجيل متحصلات نقدية لا تعتبر بطبيعتها ايرادا للدولة كالتأمينات ، كما تسجل مدفوعات لا تعتبر بطبيعتها نفقات عامة كالسلف .

ويمكن تلخيص أوجه الاختلافات فى الآتى :

١ — تهدف المحاسبة التجارية أساسا الى تحديد الربح أو الخسارة وتحديد المركز المالى بصفة دورية عن طريق تصوير الحسابات الختامية والميزانية ، فى حين أن المصالح الحكومية والوحدات الادارية لا تصور مثل هذه القوائم المالية لأنها لا تهدف أساسا الى تحقيق الربح وانما تسعى الى تأدية خدمات عامة للجمهور كما أنه لا توجد علاقة بين كل من المصروفات والايرادات فى المصالح

والوحدات الحكومية حتى فى الادارات المغلة لايرادات كمصلحة الضرائب .

٢ — تهتم المحاسبة التجارية بتسجيل رأس المال المستثمر وبتطوراته بالزيادة والنقص أما فى المحاسبة الحكومية فلا مجال لتسجيل رأس مال معين فلكل إدارة حكومية هدف تسعى الى تحقيقه وتعطى من النفقات ما يكفى لتحقيق هذا الهدف وتحصل من الايرادات ما هى ملزمة وذلك كله طبقا للقوانين والأنظمة السائدة .

٣ — يفرق فى المحاسبة التجارية بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية حيث توزع الأخيرة على عدد السنوات التى استفادت منها . أما فى المحاسبة الحكومية فلا يفرق بين هذين النوعين من المصروفات فكل ما يصرف يدخل ضمن مصروفات السنة التى يصرف فيها عادة .

٤ — تهتم المحاسبة التجارية باحتساب اهلاك الأصول الثابتة وتكوين المخصصات لمقابلة الخسائر المحتملة الوقوع وتكوين الاحتياطيات لتدعيم المركز المالى . أما المحاسبة الحكومية فلا تهتم بما ذكر لأن الدولة قادرة على تدبير الموارد اللازمة لاقتناء الأصول ومقابلة الخسائر بفضل مالها من سيادة وسلطان كما أن لها القدرة على تدبير القروض سواء كانت محلية أو خارجية .

٥ — تسير المحاسبة التجارية على أساس الاستحقاق (أى ارجاع كل مصروف وكل ايراد الى السنة المالية التى تخصه بصرف النظر عما إذا كان الصرف قد دفع خلال السنة أو لم يدفع أو أن الايراد قد حصل خلال السنة أو لم يحصل) وتجرى فى نهاية كل سنة عمليات جردية للايرادات المستحقة والمقدمة وكذا المصروفات المستحقة والمقدمة . أما المحاسبة الحكومية فيختلف التطبيق بين دولة وأخرى فبعضها تسير على أساس الاستحقاق والبعض الآخر

على الأساس النقدى ، والبعض الآخر يسير على أساس ثالث هو خليط من الأساسين السابقين أو ما يسمى بأساس الاستحقاق المعدل أو الأساس النقدى المعدل •

نظرية الأموال المخصصة

هناك ثلاث نظريات عنيت بتحليل طبيعة الأصول والخصوم والايرادات والمصروفات والأرباح والربط بينها ربطا متكاملا • كما تأثر كل من هذه النظريات فى تحليلها بالتكييف القانونى للوحدات المحاسبية وطبيعة العمليات الاقتصادية التى تقوم بها تلك الوحدات • هذه النظريات هى :

١ ــ نظرية أصحاب المشروع •

٢ ــ نظرية الشخصية المعنوية المستقلة •

٣ ــ نظرية الأموال المخصصة •

وتعنينا فى دراستنا للمحاسبة الحكومية النظرية الأخيرة اذ أنها تعتبر أكثر ملاءمة لتفسير الأساس العلمى الذى تقوم عليه المحاسبة فى الوحدات الحكومية ذات النشاط الادارى بينما تهتم النظريتان الأولى والثانية بالمشروعات التجارية والصناعية وما يشابهما من الوحدات الحكومية ذات النشاط الاقتصادى •

ونظرا لأن هذه النظريات ظهرت فى تسلسل تاريخى ويعتبر كل منها امتدادا منطقيا لسابقتها لذلك سنقوم بدراسة موجزة لكل نظرية •

١ ــ نظرية أصحاب المشروع :

تتأصل هذه النظرية الى القرن التاسع عشر عندما كانت المشروعات

السائدة عبارة عن مشروعات فردية أو شركات تضامن تمارس عمليات تجارية محدودة •

ومفهوم هذه النظرية يتلخص فى أن القوائم المالية تعد من وجهة نظر صاحب المشروع أو أصحابه وأن وظيفة المحاسبة هى تتبع التغيرات التى تطرأ على القيمة الصافية للمشروع وتحليل تلك التغيرات الى أسبابها وقياس مقدارها من مدة مالية الى أخرى •

ومن ثم فان هذه النظرية تقوم على المفاهيم الآتية :

١ — **الأصول** : تعتبر ملكا لصاحب المشروع •

٢ — **الخصوم** : تعتبر التزامات على صاحب المشروع •

٣ — **الايرادات والمصروفات** : تعتبر نتيجة للقرارات التى يصدرها صاحب المشروع ، فكل صفقة تجارية أو معاملة مالية ما هى الا تنفيذ لقرار إدارى يتخذه صاحب المشروع • ومن ثم يؤدى كل ايراد الى زيادة القيمة الصافية ، كما أن كل نفقة تؤدى الى انقاص تلك القيمة •

ويترتب على ذلك من الوجهة النظرية البحته ، أن تصبح كافة حسابات الايرادات والمصروفات بمثابة أقسام موجبة وسالبة لحساب رأس المال واليه ترحل نتيجتها النهائية •

كما يترتب على ذلك أنه لا مجال للتمييز بين العناصر التى تؤدى الى زيادة تلك القيمة الصافية ، فالفائدة (العائد على الاستثمار النقدى) والربح (عائد المخاطرة) أو أجرا (عائد المجهود الشخصى الذى يبذله صاحب المشروع فى إدارته) أو ربحا قدريا كلها تؤول الى الذمة المالية لصاحب المشروع ، وتؤدى الى زيادة قيمته الصافية •

٤ ــ **صافى الربح** : بناء على ما تقدم يعتبر صافى الربح زيادة للقيمة الصافية كما يعتبر صافى الخسارة انقاصا لتلك القيمة •

٥ ــ **القيمة الصافية** : مجموع الأصول ــ مجموع الخصوم •

٢ ــ نظرية الشخصية المعنوية المستقلة :

ظهرت هذه النظرية الى الوجود فى أوائل القرن العشرين عندما أصبحت الشركة المساهمة هى الشكل القانونى السائد للمشروع التجارى وأصبحت هذه الشركات تقوم بنشاط اقتصادى واسع مما ترتب عليه احتياجها الى رؤوس أموال ضخمة يحصل المشروع على بعضها من المساهمين بينما يحصل على البعض الآخر من الدائنين على شكل سندات ومن هنا ظهرت القروض طويلة الأجل كمصدر هام من مصادر التمويل كما ترتبت للدائنين حقوق ممتازة على أصول المشروع أى صارت لهم الأولوية على حقوق المساهمين فى تلك الأصول كما صار لتسديد فوائد الديون الأولوية على توزيع الأرباح •

وقد انفصلت إدارة هذه المشروعات عن مساهميها نظرا لاتساع نطاق أعمالها واحتياجها الى كفايات إدارية وفنية •

وبذلك تغير الهدف الأساسى للمحاسبة من قياس التغيرات فى القيمة الصافية للمشروع الى تقويم كفايته الادارية والى متابعة التغيرات التى تطرأ على قيمة الأصول وما يترتب عليها من التزامات مالية من فترة الى أخرى •

وقد تأثرت أسس النظرية العامة للمحاسبة بهذه التغيرات فأصبحت نظرية أصحاب المشروع غير كافية لتفسير طبيعة المشروع ومن ثم ظهرت هذه النظرية •

ويقوم مفهوم نظرية الشخصية المعنوية المستقلة على أساس ان المشروع التجارى يعتبر وحدة مستقلة بذاتها ، ولها ذمة مالية منفصلة عن الذمة المالية للمساهمين • ومن ثم فان القوائم المالية تعد من وجهة نظر المشروع نفسه وتهدف الى تقديم البيانات اللازمة الى الدائنين والمستثمرين واظهار مدى كفاءة الادارة فى استغلال الأصول التى يمتلكها المشروع •

وتقوم هذه النظرية على المفاهيم الأساسية الآتية :

١ ــ **الأصول** : تعتبر ملكا للمشروع كشخصية معنوية مستقلة •

٢ ــ **الخصوم** : تعتبر التزاما على أصول المشروع •

ونظرا لمشاركة المساهمين للدائنين فى اعتبارهم ممن ترتبت لهم التزامات فى ذمة المشروع يرى بعض الكتاب أنه يتعين ان يطلق عليهم جميعا اصطلاح واحد يبرز هذه الخاصية وهو اصطلاح « أصحاب الحقوق » •

٣ ــ **الايرادات والمصروفات** : وتتكون الايرادات من مجموع القيم المالية التى تستحق له نظير تأدية خدمات أو بيع منتجاته للغير أما المصروفات فهى تكلفة الحصول على تلك الايرادات •

٤ ــ **صافى الربح** : يعتبر صافى الربح بمثابة الزيادة فى قيمة الأصول التى يمتلكها المشروع كما تعتبر صافى الخسارة بمثابة النقص فى قيمة تلك الأصول •

٥ ــ **معادلة الميزانية** : طبقا لهذه النظرية فان الربط بين العناصر السابقة يحقق لنا المعادلة الآتية :

الأصول = الالتزامات

٣ ـ نظرية الأموال المخصصة :

لقد نجحت نظرية الشخصية المعنوية المستقلة فى تفسير الأساس العلمى للمحاسبة فى كثير من أنواع الوحدات الاقتصادية ، وعلى وجه الخصوص الوحدات التى اتخذت شكل شركات المساهمة ويعاب عليها أنها لم تنجح فى تفسير الأساس العلمى لاعداد الحسابات الموحدة لمجموعات الشركات القابضة والتابعة واعداد حسابات مستقلة للأقسام والفروع واعداد حسابات التصفية وقائمة مصادر الأموال واستخداماتها .

وينطبق هذا التعريف أيضا على رأس المال عند تطبيق هذه النظرية على الوحدات المحاسبية ذات النشاط الاقتصادى ، ومفهوم الإيرادات والمصروفات ، ومعادلة الميزانية ، طبقا لهذه النظرية .

(أ) الإيرادات والمصروفات :

تعتبر الايرادات والمصروفات تدفقات نقدية من الوحدات المحاسبية واليها ، بحيث تؤدى نتيجتها الصافية الى التوازن الحسابى .

ونظرا لأن هذه النظرية قد وضعت لكى تشمل كافة الوحدات المحاسبية بما فيها تلك الوحدات التى لا تهدف الى تحقيق الربح فانها لا تشترط أن يكون هناك حساب أرباح وخسائر وانما يكفى أن يعد حساب يجمع بين الإيرادات والمصروفات لإظهار التدفقات النقدية التى يتطلبها تأدية النشاط الاقتصادى للوحدة .

(ب) معادلة الميزانية :

معادلة الميزانية طبقا لهذه النظرية تبدو بالشكل الآتى :

الأصول والموارد المخصصة للوحدة المحاسبية = القيود التى تحدد استخدام الوحدة المحاسبية لأصولها ومواردها .

تفسير الأساس العلمى للمحاسبة فى الوحدات الادارية فى ظل نظرية الأموال المخصصة

يمكن ارجاع أهمية استخدام نظرية الأموال المخصصة كأساس لتفسير المبادىء العلمية التى تقوم عليها المحاسبة فى الوحدات الادارية الى عدة خصائص أهمها الآتى :

أولا : تفسير طبيعة الأصول فى المركز المالى للوحدة المحاسبية :

تتكون الموازنة التقديرية من عنصرين أساسيين :

١ — الايرادات المقدرة للمدة المالية المقبلة .

٢ — الاعتمادات المخصصة لمواجهة النفقات خلال نفس المدة .

فمن الناحية النظرية البحته اذا أريد تصوير المركز المالي لوحدة إدارية فى تاريخ اعتماد الموازنة فان جانب الأصول لابد أن يشمل مجموع « الايرادات المقدرة » بينما يشمل جانب الخصوم مجموع « الاعتمادات » .

وعليه فان مفهوم الأصول الذى وضعته نظرية الأموال المخصصة بمعنى « موارد الوحدة المحاسبية » يمكن أن يتسع لكى يشمل مفهوم الأصول فى المركز المالى للوحدة الادارية والذى ينبنى على الايرادات التى يقدر تحصيلها خلال المدة المالية المقبلة .

وهذا يخالف المفهوم الذى أوردته كل من نظريتى أصحاب المشروع والشخصية المعنوية المستقلة . اذ أن مفهوم الأصول فى النظريتين عبارة عن « موجودات فعلية يمتلكها أصحاب المشروع أو المشروع نفسه كشخصية مستقلة » .

فاذا ما أريد مثلا تصوير المركز المالى لوحدة محاسبية إدارية لجزء من السنة المالية الجارى عمل موازنة لها تكون الوحدة الادارية قد قامت خلال هذا الجزء بتحصيل جزء من الايرادات المقدرة ، فيتعين اظهار هذه الحقيقة فى جانب الأصول بقائمة المركز المالى على النحو الآتى :

إيرادات مقدرة	×××	
(ناقصا الايرادات التى تم تحصيلها حتى تاريخ المركز المالى) •	××××	
= باقى الايرادات التى ينتظر تحصيلها خلال الجزء الباقى من السنة المالية •		×××

وواضح أن مثل هذا الأصل لا وجود له فى قائمة المركز المالى التى تعد للمشروعات التجارية والصناعية طبقا لنظريتى أصحاب المشروع أو الشخصية المعنوية المستقلة ومن ثم يمكن القول أن نظرية الأموال المخصصة تعتبر أكثر النظريات ملاءمة لتفسير الأساس العلمى للمحاسبة فى الوحدات الادارية •

ثانيا : تفسير طبيعة الخصوم فى المركز المالى للوحدة المحاسبية :

يشتمل جانب الخصوم فى قائمة المركز المالى التى يمكن تصويرها لوحدة محاسبية ادارية فى تاريخ اعتماد الميزانية على الاعتمادات المحددة لمواجهة المصروفات التى يستلزمها قيام الوحدة بأعمالها كالمرتبات والمشتريات وغيرها من المصروفات العامة التى يتعين على الوحدة انفاقها لتأدية أعمالها •

وهذه الاعتمادات تكون بطبيعتها محددة القيمة طبقا لقواعد الموازنة ومخصصة لأنواع محددة من النفقات كما أنه لا يجوز تجاوز هذه القيم الا فى الحدود التى رسمها القانون فهذه الاعتمادات من الوجهة النظرية

تمثل حدودا تضعها الجهة الادارية المختصة باعداد الموازنة على ما يمكن انفاقه على كل وجه من أوجه المصروفات •

إذا فمفهوم الخصوم طبقا لهذه النظرية يعتبر « قيود على استخدام الموارد المتاحة للوحدة المحاسبية » وهو يتسع لكى يشمل مفهوم الخصوم فى المركز المالى للوحدة الادارية الذى هو عبارة عن المصروفات المحددة لادارة أعمال تلك الوحدة فى خلال المدة المالية المقبلة وفقا للقيود الموضوعة على قيمة كل مصروف والغرض منه •

ومن الجدير بالذكر أن مفهوم الخصوم الذى أوردته كل من نظريتى أصحاب المشروع ، أو استحقت على أصول المشروع للغير ، يختلف اختلافا جوهريا عن مفهوم الخصوم فى المركز المالى للوحدة المحاسبية الادارية •

فاذا فرض أن أحد الوحدات الادارية قامت خلال السنة المالية بالارتباط مع بعض الدائنين على توريد مشتريات بحيث يتم توريدها فى تاريخ لاحق • وأريد تصوير المركز المالى لهذه الوحدة الادارية خلال المدة المالية (أى بعد انقضاء جزء من السنة المالية) فان المشكلة تثار بشأن كيفية أظهار هذا التعاقد كخصم يستوجب على الوحدة الادارية سداده عند اتمام التوريد • فهنا اختلفت كل من نظرية الأموال المخصصة ونظريتى أصحاب المشروع والشخصية المعنوية المستقلة •

فالأولى أمكن لها التغلب على هذه الصعوبة عن طريق فتح حسابين متقابلين أحدهما يسمى حساب الارتباطات والآخر يسمى حساب احتياطى الارتباطات « وهما يعتبران من حسابات الميزانية » فاذا فرض ان قيمة المشتريات السابقة المتعاقد عليها س واشترط ان يدفع قيمتها عند اتمام التوريد أى فى تاريخ لاحق فان حساب الارتباطات يجعل مدينا وحساب احتياطى الارتباطات يجعل دائنا بهذه القيمة فاذا تم اعداد المركز المالى قبل اتمام التوريد فان حساب احتياطى الارتباطات يكون دائنا ويظهر فى جانب الخصوم لكى يبين ان هناك قيمة مالية يتعين سدادها للغير

(معلقة على شرط التوريد) وعند اتمام التوريد نثبت عملية السداد بقيد مماثل لما يتبع فى المحاسبة التجارية وبالاضافة الى ذلك يعكس القيد السابق ، وبذلك تنتهى وظيفة هذين الحسابين •

ويمكن التعبير عن ذلك بالقيود الآتية بفرض ان المشتريات المتعاقد عليها هى أدوات كتابية ومطبوعات •

١ ــ عند التعاقد :

××× من حـ / الارتباطات (أدوات كتابية ومطبوعات)

××× الى حـ / احتياطى الارتباطات

(أدوات كتابية ومطبوعات)

٢ ــ عند اتمام عملية التورية (يتم سداد القيمة)

××× من حـ / المصروفات (أدوات كتابية ومطبوعات)

××× الى حـ / الخزينة

الى حـ / الشيكات

٣ ــ الغاء قيد التعاقد :

××× من حـ / احتياطى الارتباطات (أدوات كتابية ومطبوعات)

××× الى حـ / الارتباطات (أدوات كتابية ومطبوعات)

ومن ثم يمثل رصيد هذا الحساب قيدا على انفاق الاعتمادات المحددة فى موازنة الوحدة الادارية •

ويلاحظ أن مجرد الارتباطات فى المحاسبة التجارية لا يترتب عليه من الناحية المحاسبية دائنية المشروع للغير ومن ثم لا يؤدى الى انشاء رصيد دائن يظهر فى جانب الخصوم كما هو الحال بالنسبة للوحدات الادارية ، فهذا الخصم يختلف فى طبيعته اختلافا جوهريا عن الخصم

التى تظهر فى قوائم المركز المالى للمشروعات التجارية أو الوحدات الحكومية ذات النشاط الاقتصادى على أساس احدى نظريتى أصحاب المشروع أو الشخصية المعنوية المستقلة فرصيد الدائنين مثلا يعبر عن التزامات تكونت فعلا فى ذمة المشروع .

ثالثا : تفسير طبيعة الايرادات والمصروفات فى الوحدة الادارية :

ان الفرق بين الايرادات والنفقات وفقا لنظرية أصحاب المشروع يعتبر ربحا أو خسارة يرحل الى حساب رأس المال ، أما الفرق بين الايرادات والمصروفات طبقا لنظرية الشخصية المعنوية المستقلة يعتبر زيادة فى قيمة أصول المشروع .

أما الوحدة الادارية فبطبيعة عملها لا تهدف الى تحقيق الربح وانما تقوم بتأدية خدمات عامة ، كما أنه لا يخصص رأس مال لها ، ومن ثم لا يوجد حساب يرحل اليه الفرق بين الايرادات والمصروفات كما أن الاعتمادات المخصصة للوحدة الادارية يتم تصفيتها فى نهاية السنة المالية ولا ترحل من سنة لأخرى كما هو الحال فى المشروعات التجارية والوحدات ذات النشاط الاقتصادى ، وعليه فلا يمكن اعتبار زيادة الايرادات عن المصروفات بمثابة زيادة فى قيمة الأصول ، ولكن هذه الزيادة تعتبر فائضا ترحل الى الخزانة العامة فى نهاية كل سنة مالية .

وعليه فان تفسير نظرية أصحاب المشروع ونظرية الشخصية المعنوية المستقلة لا ينطبقان على طبيعة الايرادات والمصروفات فى هذه الوحدات ولكن يمكن تفسير طبيعة الايرادات — والمصروفات فى الوحدة الادارية طبقا لنظرية الأموال المخصصة . فمفهوم الوحدة المحاسبية طبقا لهذه النظرية عبارة عن مجموعة من الموارد المخصصة لتأدية نشاط معين — لا يقتصر على المشروعات التجارية أو الوحدات المحاسبية ذات النشاط الاقتصادى ، وانما يتسع لكى يشمل غيرها من الوحدات التى لا تهدف الى تحقيق الربح ، ومن ثم لا تشترط هذه النظرية وجود حساب للأرباح والخسائر يفتح لمقارنة مصروفات الوحدة المحاسبية

بايراداتها واستخلاص صافى الربح ، وانمـا تعتبر هـذه الايرادات والمصروفات مجرد تدفقات نقدية لازمة لتأدية العمليات التى يتكون منها نشاط تلك الوحدة على أن يوجه الاهتمام الى اعداد تقارير احصـائية دورية تعرض بيانا تفصيليا لهذه التدفقات •

ويقتضى تطبيق الأموال المخصصة فى الوحدات الادارية من الناحية المحاسبية فتح حسابين (لا يوجد لهما مقابل فى المحاسبة التجارية أحدهما للايرادات المقدرة والثانى للاعتمادات المخصصة) ويجعل أحدهما مدينا والآخر دائنا بقيمة ايرادات ومصروفات الميزانية فى تاريخ اعتمادها وبالاضافة الى هذين الحسابين تثبت عمليات التحصيل والأنفـاق فى حسابى الايرادات والمصروفات الفعلية وباقفال هذه الحسابات الأربعة يظهر الفرق بين الايرادات المقدرة والاعتمادات من جهة والايرادات الفعلية والمصروفات الفعلية من جهة أخرى •

رابعا : الاهتمام بالناحية الأحصائية فى التقارير المحاسبية :

تعتبر التقارير والقوائم الدورية التى تعدها الوحدات الادارية وسيلة لتقدير مدى كفاءة هذه الوحدات فى استخدام الموارد المخصصة لها لتحقيق النتائج المنشودة وهذا يفى بما تحتاجه الادارة من ملخصات احصائية دورية تمكنها من مراقبة الأنفاق والتحصيل كما تساعد الجهات المختصة باعداد الميزانية فى الرقابة ومن ثم فان نظرية الأموال المخصصة توجه اهتماما كبيرا بهذه الناحية •

الفصل الثانى

الموازنة العامة (الميزانية) للجهاز الادارى بالجمهورية العربية اليمنية

تتضمن الموازنة العامة للدولة كافة الاعتمادات المالية الخاصة بالوزارات والمصالح والهيئات العامة الخدمية والأجهزة المركزية ووحدات الادارة المحلية ، كما تتضمن كافة الايرادات العامة للدولة • كما تتضمن الموازنة أيضا مصروفات وايرادات المؤسسات والهيئات العامة الاقتصادية والشركات العامة والمختلطة •

ومن ثم فانه يمكن تقسيمها الى قسمين الأول خاص بالمصروفات والثانى خاص بالايرادات •

وتقسم مصروفات الموازنة على النحو التالى :

القسم الأول :

المصروفات الجارية وتشمل :

الباب الأول : المرتبات وما فى حكمها •

الباب الثانى : المصروفات العامة •

الباب الثالث : المصروفات التحويلية الجارية •

القسم الثانى :

المصروفات الرأسمالية وتشمل :

الباب الرابع : المصروفات الاستثمارية •

الباب الخامس : التحويلات الرأسمالية •

ويقسم كل باب من أبواب المصروفات الى بنود وأنواع البنود •

كما تقسم ايرادات الموازنة الى الأبواب الآتية :

القسم الأول **الايرادات الجارية** وتشمل :

الباب الأول : الايرادات السيادية •

الباب الثانى : الايرادات الخدمية •

الباب الثالث : ايرادات أملاك الدولة •

القسم الثانى : **الايرادات الرأسمالية** وتشمل :

الباب الرابع : ايرادات رأسمالية •

الباب الخامس : القروض والتسهيلات الائتمانية والمساعدات•

ويقسم كل باب من أبواب الايرادات السابقة الى بنود وأنواع البنود •

وسنخصص لكل قسم من الأقسام السابقة مبحثا مستقلا •

المبحث الأول

المصروفات الجــارية

تتكون المصروفات الجارية من ثلاثة أنواع رئيسية مقسمة الى ثلاثة أبواب كل باب مقسم الى عدة بنود وأنواع البنود •

الباب الأول

المرتبات وما فى حكمها

يتضمن الباب الأول (المرتبات وما فى حكمها) تكاليف العمــالة فى الجهاز الادارى للدولة ويتحمل بكافة وجوه الأنفاق التى تصرف مقابل الحصول على خدمات العاملين فى الجهاز الوظيفى فى الادارة الحكومية ، سواء ما يستحقونه من مقابل نقدى نظير ما يقومون به من عمل أصــلى أو اضافى داخل الجمهورية أو خارجها أو عند ايفادهم فى بعثة أو منحة أو ما يصرف من بدلات أو مكافآت أو ما تتحمله الحكومة من مزايا عينية كالأغذية التى تقدم لهم أو الكساوى والملبوسات التى تصرف عليهم •

وينقسم الباب الأول (المرتبات وما فى حكمها) الى البنود الآتية :

البند الأول : مرتبات الدرجة الدائمة •

البند الثانى : المرتبات الأخرى والأجور •

وينقسم هذا البند الى الأنواع الآتية :

نوع ١ ــ مرتبات الخبراء الوطنيين والأجانب •

نوع ٢ ــ الأجور الموسمية والعرضية •

البند الثالث : الأجور الاضافية والمكافآت •

وينقسم إلى الأنواع الآتية :

نوع ١ — الأجور الاضافية •

نوع ٢ — مكافآت التدريب والتدريس للموظفين •

البند الرابع : البـدلات •

وينقسم الى الأنواع الآتية :

نوع ١ — بدل التمثيل •

نوع ٢ — بدل طبيعة العمل •

نوع ٣ — بدل السـكن •

نوع ٤ — بدلات مختلفة •

البند الخامس : تكاليف أغذية وكساوى وملبوسات للموظفين •

وينقسم إلى الأنواع الآتية :

نوع ١ — تكاليف أغذية للموظفين •

نوع ٢ — تكاليف كساوى وملبوسات للموظفين •

البند الأول : مرتبات الدرجة الدائمة :

تعتبر الدرجات الدائمة أهم البنود التى يشتمل عليها الباب الأول ، وهى تمثل القوة العاملة الدائمة للنشاط الذى تقوم به الوحدة الادارية ، مع تقسيمها الى المجموعات الوظيفية الآتية :

١ — مجموعة وظائف الادارة العليا : وزير — وكيل وزارة — مدير عام •

٢ — مجموعة الوظائف التنظيمية والادارية والفنية العالية : مدير إدارة رئيس قسم •

٣ — مجموعة الوظائف المكتبية : موظف أول — موظف ثان — موظف ثالث — معاون .

٤ — مجموعة الوظائف العمالية : عامل أول — عامل ثان .

ومن ثم فان هذا البند يتحمل بالمرتبات الأساسية المقررة لشاغلى هذه الدرجات أو الفئات أو الوظائف المالية طبقا للقوانين والكادرات المعمول بها . كما يتحمل أيضا بالمرتبات الأساسية لشاغلى هذه الدرجات الذين يوفدون فى بعثات أو أجازات دراسية أو منح خارجية ويتقرر استمرار منحهم هذه المرتبات . كما يتحمل بالعلاوات التى يتقرر منحها طبقا للقوانين ولوائح الموظفين المعمول بها . وتدرج تقديرات هذا الباب على مستوى البنود فى النموذج رقم (٢) المعد لهذا الغرض .

ويراعى فى تقديرات البند الأول ما يأتى :

(أ) بيان المنصرف فى كل من السنوات الثلاثة الماضية موزعا على بنود الباب الأول اجمالا دون تفصيل .

(ب) ادراج الاعتمادات اللازمة للدرجات الدائمة على أساس متوسط ربط الدرجات ، مع اضافة أو استبعاد فروق المرتبات بحيث يمثل الصافى التكاليف الفعلية المطلوبة للوظائف .

(جـ) ربط السنة الحالية .

(د) بيان التعديلات الجديدة التى تقترحها الجهة بالنسبة للدرجات المختلفة .

(هـ) بيان ربط السنة الجديدة وفقا لربط السنة الحالية والتعديلات الجديدة المقترحة .

البند الثانى : المرتبات الأخرى والأجور :

ويتضمن هذا البند مرتبات الخبراء المعينين على عمل مؤقت يتم التعيين فيه بمقتضى عقد لمدة معينة ، وكذلك الأجور التى يتم صرفها على أساس موسمى أو يومى • وينقسم الى الأنواع الآتية :

نوع ١ - مرتبات الخبراء الوطنيين والأجانب •

نوع ٢ - الأجور الموسمية والعرضية •

نوع ١ - مرتبات الخبراء الوطنيين والأجانب :

ويتحمل بمرتبات الخبراء الوطنيين من أبناء الجمهورية العربية اليمنية الذين تحدد مكافآتهم ومدة استخدامهم وفقا للقواعد المقررة ويتقرر تعيينهم على وظائف مؤقتة ، كما يتحمل أيضا بمرتبات ورواتب أصحاب الخبرات الخاصة من الأجانب الذين يفدون الى الجمهورية العربية اليمنية عن طريق التعاقد المباشر أو الاتفاقات الثنائية وبالقدر الذى تدفعه لهم الحكومة من مرتبات وبدلات وانتقالات داخلية وخارجية •

نوع ٢ - الأجور الموسمية والعرضية :

ويتحمل بأجور العاملين الذين يتم استخدامهم فى وحدات الجهاز الادارى على أساس موسمى فى فترات معينة من السنة المالية ، وكذلك ما يصرف لبعض العاملين فى هذا الجهاز على أساس أجر يومى مضروبا فى أيام العمل الرسمية كل شهر •

ويلاحظ أنه لا يجوز ادراج اعتمادات لمرتبات الخبراء الوطنيين والأجانب ما لم يكن قد صدر قرار من السلطة المختصة بالتعيين وتحديد مرتباتهم وبدلاتهم ومدد استخدامهم •

البند الثالث : الأجور الإضافية والمكافآت :

ويتحمل هذا البند بما يصرف للعاملين المعينين على الباب الأول من مكافآت مقابل ما قد يقومون به من جهد غير عادى أو جهد ممتاز نظير تكليفهم بعمل بالذات علاوة على عملهم الأصلى يتطلب خبرة معينة أو جهدا شاقا • وينقسم هذا البند الى الأنواع الآتية :

نوع ١ — الأجور الاضافية •

نوع ٢ — مكافآت التدريب والتدريس للموظفين •

نوع ١ — الأجور الأضافية :

ويتحمل بالمكافآت التى تصرف للموظفين مقابل جهد زائد فى أداء العمل وينظم الصرف من هذا النوع بقـــرار من الوزير المختص بعـــد اعتماده من وزير الخزانة •

نوع ٢ — مكافآت التدريب والتدريس :

ويتحمل بالمكافآت التى تستحق عن هذه الأعمال وفقـــا للقرارت واللوائح المنظمة للصرف ، ويتم تحديد مكافآت التدريب والتدريس بقرار من الوزير المختص بعد اعتماده من وزير الخزانة •

ويلاحظ أنه لا يجوز اقتراح اعتمادات الأجور الاضافية مالم تكن هناك حاجة ملحة ومبررات قوية لمنحها فى أضيق الحدود مع بيان المبررات تفصيلا •

البند الرابع : البدلات :

ويتحمل هذا البند بما يصرف لبعض طوائف العاملين المعينين بالباب الأول من مقررات شهرية فى شكل بدلات بالاضافة الى مرتباتهم الأصلية

مقابل الأعباء المادية الاضافية التى تتطلبها بعض الوظائف كبدل التمثيل أو ما تتسم به من طبيعة عمل كبدل طبيعة العمل ، أو مقابل النفقات التى تلتزم بها الحكومة كبدل السكن ، وكافة البدلات الأخرى التى تتقـــرر وفقا لطبيعة ونوع الأعمال — التى يقومون بها ، وينبغى عدم صرف أى من البدلات الا طبقا للقرارات المنظمة لقواعد وأحكام الصرف أو بعـــد صدور القرار المنشىء للبدل وينقسم هذا البند الى الأنواع الآتية :

نوع ١ — **بدل التمثيل :**

ويتحمل بقيمة البدل الذى يصرف للشاغلين لدرجات مدير عام فما فوقها ، ولا يجوز صرف هذا البدل لمن يشغلون درجات أدنى ٠

نوع ٢ — **بدل طبيعة العمل :**

ويتحمل بقيمة البدلات التى تصرف بسبب الطبيعة التى تتميز بها بعض أنواع الأعمال الفنية والادارية كبدلات طبيعة عمل الأطباء أو بدل العدوى والوقاية من الأشعة أو البدلات العسكرية أو بدل العمادة فى الجامعات أو بدلات العجز للصيارفة وأمناء الصناديق أو بدلات الخطر ٠

نوع ٣ — **بدل السكن :**

ويتحمل بقيمة ما يصرف للخبراء الأجانب كبدل سكن وفقا للعقود المبرمة معهم عند الحاقهم بخدمة الحكومة ٠

نوع ٤ — **بدلات أخرى :**

يتحمل بكافة أنواع البدلات الأخرى التى لم تتضمنها الأنواع الثلاثة السابقة ٠

البند الخامس : تكاليف أغذية وكساوى وملبوسات للموظفين :

ويشمل هذا البند كافة المصروفات التى تنفقها الدولة لتدبير الأغذية

والكساوى والملبوسات للموظفين والعمال فى الجهاز الادارى وتقدمهـا لهم فى صورة مزايا عينية•

وينقسم إلى الأنواع الآتية :

نوع ١ ــ تكاليف أغذية للموظفين •

نوع ٢ ــ تكاليف كساوى وملبوسات للموظفين •

نوع ١ ــ تكاليف أغذية للموظفين :

ويتحمل بقيمة الوجبات الغذائية المقررة لبعض طوائف الموظفين والعمال الذين يتطلب الأمر توفير هذه الوجبات لهم بسبب طبيعة العمل الذى يقومون به كالأغذية المقررة لجنود القوات المسـلحة والأطبـاء والمرضات فى المستشفيات العامة •

نوع ٢ ــ تكاليف كساوى وملبوسات للموظفين :

ويتحمل بقيمة الوجبات الغذائية المقررة لبعض طوائف الموظفين والعمال كجنود القوات المسلحة ورجال الشرطة والأطباء والمرضين وأمناء المعامل (المختبرات) والخفراء والسعاة ومن تقتضى طبيعة أعمالهم ارتداء ملابس أو زى خاص على حساب الدولة وفى ضوء القواعد المقررة فى هذا الشأن •

الباب الثانى

المصروفات العـامة

يتضمن هذا الباب (المصروفات العامة) مجموعتين :

أولا : مجموعة المستلزمات السلعية وتشمل :

البند الأول : موارد وأغذية وملبوسات وأدوية •

البند الثانى : وقود وزيوت وقوى محركة •

البند الثالث : أدوات كتابية وكتب •

البند الرابع : مياه وانارة •

البند الخامس : تجهيزات ومعدات صغيرة •

ثانيا : مجموعات المصروفات الخدمية وتشمل :

البند السادس : مصروفات الصيانة •

البند السابع : نشر واعلان ومصروفات حفلات واستقبال واشتراكات دولية •

البند الثامن : مصروفات نقل وانتقالات عامة ومواصلات •

البند التاسع : استئجار مبانى وأراضى ومعدات •

البند العاشر : مصروفات خدمية متنوعة •

أولا : مجموعة المستلزمات السلعية :

تشمل مجموعة المصروفات السلعية على بنود وأنواع البنود اللازمة لشراء السلع والأصناف والخامات والأدوات والمعدات التى يحتاج اليها الجهاز الادارى لانجاز نشاطه الجارى وفى حدود المقايسات السنوية المعتمدة والاعتمادات المدرجة بهذه الأصناف •

وتنقسم هذه المجموعة الى البنود الآتية :

البند الأول : مواد وأغذية وملبوسات :

ويتحمل هذا البند بتكاليف كافة المواد (الخامات) الأولية والأغذية

والملبوسات التى تصرف لغير الموظفين والأدوية الطبية اللازمة لتحقيق الهدف أو أداء الخدمة وينقسم الى الأنواع الآتية :

نوع ١ — أغذية لغير الموظفين :

ويتحمل الأغذية التى تصرف لغير العاملين كطلاب المدارس والمرضى فى المستشفيات ، وكذلك الأغذية والعلف اللازمة للحيوانات والطيور والدواجن •

نوع ٢ — ملبوسات لغير الموظفين :

ويتحمل بقيمة الملبوسات التى تصرف لغير الموظفين كالمرضى فى المستشفيات ونزلاء الملاجىء •

نوع ٣ — أدوية وأدوات ومستلزمات طبية :

ويتحمل بقيمة الأدوية والمستلزمات الطبية والأدوية اللازمة للمستشفيات وما يلزم تحضيرها من خامات ، والأدوية اللازمة لعلاج الحيوانات والدواجن ، والأسمدة والمبيدات الحشرية ، والمطهرات وجميع المواد الكيماوية وغير العضوية ، والقطن الطبى والشاش واللقاح والأمصال ••• الخ كما يتحمل أيضا بقيمة الأجهزة الطبية كالسماعات وأجهزة قياس الضغط وأجهزة الأشعة والتحليل وكافة الأجهزة الصغيرة الأخرى المستخدمة فى الأغراض الطبية •

البند الثانى : وقود وزيوت وقوى محركة :

ويتحمل بقيمة المواد اللازمة للقوى المحركة والمصروفات اللازمة لتشغيلها وإدارتها •

وينقسم إلى الأنواع الآتية :

نوع ١ — حطب وفحومات :

ويتحمل بقيمة الحطب والفحومات اللازمة لوقود الأفران أو إدارة الآلات •

نوع ٢ — مواد بترولية وزيوت وشحوم :

ويتحمل بقيمة البوتجاز والبنزين والسولار والكيروسين والديزل والمازوت اللازمة للوقود أو إدارة الآلات ، كما يتحمل أيضا بقيمة تزييت وتشحيم وسائل النقل والجرارات والعدد والمصاعد والآلات والماكينات بجميع أنواعها .

نوع ٣ — كهرباء للتشغيل :

ويتحمل بقيمة التيار الكهربائى اللازم لادارة الماكينات والعدد والآلات .

البند الثالث : أدوات كتابية وكتب :

يتحمل هذا البند بقيمة ما تحتاجه الجهات المختلفة من الأصناف الكتابية المستهلكة والكتب والمجلات والوثائق التى تخص المكتبات والمطبوعات الحكومية والتعليمية وينقسم إلى الأنواع الآتية :

نوع ١ — أدوات كتابية وسجلات واستمارات مالية :

ويتحمل بقية الأصناف الكتابية المستهلكة مثل الورق بجميع أنواعه والحرير والكربون والملفات والدبابيس والمظاريف والمساحات والأقلام والمواد الكتابية مثل أشرطة الآلات الكاتبة والحاسبة وأنابيب حبر الطباعة اللازمة لآلات الطباعة ، كما يتحمل بقيمة الدفاتر والسجلات والاستمارات بجميع أنواعها التى تمسك بمعرفة الوحدات الفنية والوحدات المساعدة (كالوحدات الحسابية ووحدات شئون الأفراد ووحدات المخازن والمشتريات ... الخ) فى الأجهزة الحكومية ، وكذلك المطبوعات والأوراق اللازمة للامتحانات والاختبارات والتدريب .

نوع ٢ — كتب تعليمية ومجلات ونشرات ووثائق وكتب للمكتبات :

ويتحمل بقيمة الكتب التعليمية وتلك التى تشـترى للمـكتبات والمجلات الدورية العلمية والوثائق التاريخية والمراجع والموسوعات كما يتحمل بالمصروفات اللازمة لتجليد وتجديد هذه الكتب •

نوع ٣ — مطبوعات أخـرى :

ويتحمل بقيمة المطبوعات الأخرى وأية مطبوعات تخص الجهة نفسها خلاف ما ورد فى نوع (٢) •

البند الرابع : مياه وأنارة :

يشمل هذا البند قيمة استهلاك المياه والانارة اللازمة للنشـاط الجارى فى وحدات الجهاز الادارى المختلفة ، ويدخل فى الأغـراض المختلفة لاستهلاك المياه (مياه الشرب ، ورى الأراضى والحدائق وغيرها والمياه الخاصة بالمنشآت الرياضية والاجتماعية وحمامات السباحة (ان وجدت) كما يتحمل بتكاليف تركيب أو نقل العدادات الخاصة باستهلاك المياه ويتحمل البند أيضا باستهلاك الكهرباء وما يلزم منه للانارة وأجهزة التدفئة والتهوية والتبريد المستخدمة فى نشاط الادارة ، كما يتحمل بتكاليف تركيب ونقل العدادات الخاصة باحتساب استهلاك التيار الكهربائى •

البند الخامس : تجهيزات ومعدات صغيرة :

ويشمل التجهيزات والمعدات المختلفة المبينة أنواعها بعد :

نوع ١ — أدوات مكتبية وعلمية وتعليمية صغيرة :

ويتحمل بقيمة الأصناف والأدوات المـكتبية المستديمـة • مثل : الدباسات والخرامات وآلات الترقيم ، والتسجيل والأختام ، والختامات والشنط الجلد أو الفيبر والبرايات والمحابر والكلاسيرات (الملفـات

الكبيرة) وكذلك قيمة الأدوات التعليمية والأجهزة العلمية ووسائل الايضاح البسيطة والأدوات المخبرية والخرائط والنماذج الحية وكل ماله اتصال بالنواحى العلمية والتعليمية الصغيرة •

نوع ٢ — **مفروشات وملحقات مائدة :**

ويتحمل بقيمة أدوات المائدة من ملاعق وسكاكين وشوك وأطباق وفناجين ومناشف اليد ومشمعات المائدة والأدوات اللازمة لها •• الخ •

نوع ٣ — **أدوات تنظيم الحدائق ومواد تصوير وتسجيل :**

ويتحمل بقيمة الأدوات والأصناف المستديمة اللازمة لتنظيم الحدائق مثل المقصات والفئوس والرشاشات والخراطيم وماكينات لتسوية الحشائش ، وكذلك الأصناف المستهلكة مثل الأصناف الفخارية والطمى كما يتحمل أيضا بقيمة أفلام التصوير والأحماض والورق الحساس وأجهزة الاضاءة ومستلزماتها الخاصة وكذلك أشرطة التسجيل وما شابه ذلك من الأصناف التى تستعمل فى النشاط أو الاستخدام المباشر •

نوع ٤ — **أدوات وقاية من الحريق وأدوات أخرى صغيرة :**

ويتحمل بقيمة أجهزة الوقاية من الحريق وغيره من الأصناف المستديمة كالأنابيب والخراطيم وسلالم الحريق والفئوس ••• الخ ، وكذلك بقيمة المواد المستهلكة كأدوات التعليم الاستهلاكية والمهمات الكهربائية كالأسلاك واللمبات الكهربائية وأدوات النظافة ومواد اطفاء الحريق وأدوات المعامل الزجاجية ومهمات الحقل ومهمات الألبان ، كما يتحمل أيضا بالبويات والمسامير والغراء وذخائر الخرطوش والأرقام المعدنية وغيرها من المهمات والمواد والأدوات الأخرى الصغيرة •

نوع ٥ — **قطع غيار ومهمات :**

ويتحمل بقيمة قطع الغيار اللازمة لوسائل النقل والآلات والأجهزة

التى يتم عن طريقها المحافظة على الأصل وضمان استمرار تشغيله كما يتحمل أيضا بمواد الصيانة الأخرى التى تحتاج اليها الجهة وتقوم بتركيبها بنفسها • كما يتحمل هذا النوع أيضـا بقيمة مواد التعبئة والتغليف المستهلكة منها كمواد اللف والخرامة والشرائط وورق اللصق والشنابر وعلب الكرتون وأكياس الورق والأقفاص والمتداولة منها كالصناديق الخشب والبراميل والزكائب والأكياس الخيش والتيـل (البقنة والمريكنى) ، وبصفة عامة العبوات التى تستخدم لأكثر من مرة •

ثانيا ـ مجموعات المصروفات الخدمية :

تشتمل مجموعة المصروفات الخدميـة على البنود وأنواع البنود اللازمة للصرف منها على الخدمات التى تحتاج إليها وحدات الجهـاز الإدارى لصيانة أصولها أو معداتها أو آلاتها أو استكمال نشاطها الجارى وتحقيق أهدافها •

وينقسم الى البنود وأنواع البنود الآتية :

البند السادس ـ مصروفات الصيانة :

ويتحمل بقيمة صيانة المبانى الحكومية والمرافق والإنشاءات العامة والطرق والجسور والكبارى والآلات والمعدات ووسائل النقـل والأثاث ومعدات المكاتب وأوجه الصيانة الأخرى •

نـوع ١ ـ صيانة مبانى وتحسينات صغيرة :

ويتحمل بجميع المصروفات اللازمة لصيانة المنشآت المبنية وترميمها وإصلاحها بقصد بقاء هذه الأصول فى حالة جيدة وصالحة للاستعمال ، وكما يتحمل بقيمة الأعمال الصغيرة للمبانى الحكومية كالإضافات الصغيرة التى تقتضى حالة المبنى إضافتها ليصبح صالحا للاستعمال فى الأغراض المخصصة له ، ويدخل فى إعداد هذه الأعمال الصغيرة الحالات الآتية :

ـ الإصلاحات والترميمات الاعتيادية والصحية والكهربائية •

ـ التركيبات الصحية والكهربائية (عدا الأدوات الكهربائية المستهلكة)

ـ التوصيلات الخارجية للمياه والإنارة والمجارى وإنشاء خزانات المياه وخزانات الصرف وتوصيلات المعامل (المختبرات) •

ـ ترميمات وتعديلات المساجد والمتاحف •

أما غير ذلك من الإنشاءات والإضافات التى ليست لها هذه الصفة فتتحملها اعتمادات الباب الثالث فى حدود الاعتمادات المدرجة لكل مشروع خلال كل عام ، كما يتحمل بالمصروفات المترتبة على صيانة مرافق وشبكات الإنارة والمياه والصرف الصحى والنقل •

نـوع ٢ ـ **صيانة مرافق وآبار :**

ويتحمل بالمصروفات المترتبة على صيانة مرافق وشبكات الإنارة والمياه والصرف الصحى والنقل والمواصلات بأنواعها ، وكذلك صيانة الآبار •

نـوع ٣ ـ **صيانة طرق وجسور :**

ويتحمل بمصروفات صيانة الطرق الرئيسية والشريانية والفرعية والجسور ومشايات الكبارى •

نـوع ٤ ـ **صيانة آلات ومعدات وأثاث :**

ويتحمل بمصروفات صيانة الماكينات والآلات والأجهزة (كأجهزة التدفئة وأدوات التهوية) وأجهزة الإضاءة وأدوات التصوير والأسلحة والآلات الكاتبة والحاسبة والإحصائية والهندسية والمساحية وآلات الطباعة وأجهزة المعامل والمعدات التعليمية والموازين والمكاييل وأجهزة الوقاية من الحريق ، كما يتحمل أيضا بمصروفات صيانة وترميم الخزائن

الحديدية والأثاث والدواليب الصـــاج وغيرها مما يتعلق بصيانة الأثاث والمعدات المكتبية .

نــوع ٥ — صيانة وسائل النقــل :

ويتحمل بمصروفات صيانة وسائل النقل بكافة أنواعها ومتعلقاتها .

البند السابع—نشر وإعلان ومصروفات دعاية استقبال واشتراكات دولية :

يتحمل هذا البند بمصروفاتالنشر والإعلان والاشتراكات فىالمجلات والجرائد ونفقات الحفلات والاستقبالات والمواسم والأعيـــاد وتكاليف حضور المؤتمرات الدولية :

وينقسم إلى الأنواع الآتية :

نـــوع ١ — مصروفات نشر وإعلان :

ويتحمل بالمصروفات المترتبـــة على كافة أوجه النشر والإعلان ، كالنشر والإعلان عن الوظائف الخالية والمناقصات العامة وتوريد الأغذية والأدوات المختلفة ، والمســـابقات والمنح الدراســـية ، ومزاولة تأجير المقاصف الحكومية ، ومزادات بيع الأصناف وبيع المنقول المحجوز عليه قضائيا .

نـــوع ٢ — اشتراكات فى مجلات وجرائد :

ويتحمل بقيمة الاشتراك فى الصحف اليومية والمجـــلات العادية والمجلات الرسمية والجريدة الرسمية .

نـــوع ٣ — نفقات الحفلات والاستقبالات والمواسم والأعياد :

ويتحمل بنفقات الحفلات والاستقبالات التى تقام بمناسبة حضور بعثات أو شخصيات هامة من الخارج ، بشرط أن يكون بموافقة السادة الوزراء أو رؤســـاء الأجهزة والهيئات العـــامة . أما باقى المصروفات

كالانتقالات وغيرها فتتحمل بها الاعتمادات المخصصة لهـذا الغرض ، وفى حدود هذه الاعتمادات ، كما يتحمل هذا النوع أيضا بكافة نفقات الزينة المترتبة على إقامة الأعياد والمواسم الرسمية للدولة .

نـوع ٤ — نفقات استقبال وزيارات دولية وتكاليف حضور المؤتمرات الدوليـة :

ويتحمل بما يستحق صرفه من بدل سفر ومصاريف انتقال للاشتراك فى المؤتمرات الدولية بالخارج ، وكذلك جميع التكاليف المتعلقـة بسفر أعضاء الوفود من موظفى الدولة الى الخارج للزيارة والدعاوى الموجهة الى الوزراء وكبار شخصيات الدولة لحضور مؤتمرات دولية رسمية ، كما يتحمل أيضا بقيمة الهدايا للزوار الأجانب بغرض الدعاية أو المجاملة . وهذا الاعتماد مدرج بميزانية وزارة الخارجية ولا تستعمل وفورات هذا النوع لمقابلة تجاوز فى بنود أو أنواع أخرى .

نـوع ٥ — **اشتراكات فى هيئات دولية :**

ويتحمل بقيمة الاشتراكات التى تتحملها الدولة نتيجـة اشتراكها أو انتمائها لهيئات دولية .

البند الثامن — مصروفات نقل وانتقالات عامة ومواصلات :

ويتضمن هذا البند نقل المهمات ، ومصروفات انتقـال الموظفين وغير الموظفين ، وقيمة بدل السفر المستحق للموظفين عن المـأموريات المصلحية ، وبدل الانتقـال الثابت ، وتكاليف الاتصـالات كالتليفون والتلغراف والبريد واشتراك التليكس .

وينقسم الى الأنواع الآتية :

نـوع ١ — **نقـل مهمات :**

ويتحمل بتكاليف نقل الأجهزة والمعدات ومواد التموين ونقل الكتب

المدرسية والأثاثات وكافة الأدوات الأخرى ، وكذلك الشـــالات (أجور الحمالين) سواء بطريقة الجر أو بطريقة متعهدى النقل •

نـــوع ٢ ــ **انتقالات عامة للموظفين وغير الموظفين :**

ويتحمل بقيمة مصروفات انتقال الموظفين بأية وسيلة من وسائل الانتقال ، ســـواء بالنسبة للموظفين الذين يكلفون بمهـــام رسمية من الجهات الرسمية التى يعملون فيها خارج مقر العمل الرسمى أو للطلاب وغيرهم أثناء الرحلات وخلافها ، كما يتحمل هذا النوع أيضا بقيمة بدل السفر المستحق للموظفين فقط عن المـــأموريات المصلحية التى يكلفون بها وكذلك الانتقال الثابت وفقا للقواعد المقررة •

نـــوع ٣ ــ **تليفون وتلغراف وتليكس :**

ويتحمل بقيمـــة اشتراكات التليفون الأصلية والخطوط الفرعيـــة والمكالمـــات المحلية الزائدة والمكالمـــات الخارجية والنداء الآلى ، كمـــا يتحمل أيضـــا بقيمة المرتبات الداخلية والخارجية المرسلة عن أعمـــال مصلحية ، وكذلك قيمة الاشتراك فى التليكس الموجود لدى الجهة •

نـــوع ٤ ــ **البـــريد :**

ويتحمل بقيمة البريد عن المراسلات الحكومية العادية والمستعجلة والموصى عليها بعلم الوصـــول ، وكذا قيمة البريد المستحق عن الطرود المرسلة فى داخل الجمهورية • أما بالنسبة للبريد الجوى خارج الجمهورية فتقوم الجهة بالتخليص عليه وفقا لتعليمات وزارة المواصلات عن طريق طوابع بريد تشترى لهذا الغرض •

البند التاسع ــ استئجار مبانى وأراضى ومعدات :

ويتضمن المصروفات المتعلقة باستئجار المبانى والأراضى واستئجار المعدات • وينقسم الى الأنواع الآتية :

نــوع ١ — **استئجار مبانى وأراضى :**

ويتحمل بالقيمة الإيجارية للعقارات والمبانى والمنشآت التى تؤجر من الغير بمعرفة الجهات وفقا لنوع العين المؤجرة ، سواء كانت مبانى أو مخازن أو جراجات أو أراضى فضاء أو أراضى للاستعمال •

نــوع ٢ — **استئجار معــدات :**

ويتحمل بقيمة إيجــارات الآلات الحاسبة والاحصــائية والآلات والمــاكينات اللازمة لأداء الخدمة أو النشــاط التجارى ، أو الخيــام والكراسى اللازمة للامتحانات والأغراض المختلفة ، أو وسائل النقــل اللازمة لتأدية الخدمة بالجهة •

ومن الجدير بالذكر أنه يجب أن ترفق كل جهة بيانات بايجــارات المبانى والأراضى والمخازن التى تستأجرها ، موضحا بها الايجار الحالى وتاريخ العمل به والتقدير السنوى •

البند العاشر — مصروفات خدمية متنوعة :

ويتضمن هذا البند مصروفات العــلاج بالخارج وتجهيز وتكفين الموتى ، وتكاليف البعثات الدراسية والضرائب والرسوم ، والمدفوعات للحكومات الأجنبية والمصروفات السرية ذات الطابع الخاص والأوسمة ومصروفات النظافة •

وينقسم إلى الأنواع الآتية :

نــوع ١ — **مصروفات علاج بالخارج :**

ويتحمل بالتكاليف المترتبة على علاج أحد الموظفين بالخارج والتى يصدر بها قرار من رئيس المجلس الجمهورى (حاليا رئيس الجمهورية أو رئيس مجلس الوزراء ، ويدرج هذا الاعتماد بميزانية وزارة الصحة •

نـــوع ٢ — **تجهيز وتكفين الموتى :**

ويتحمل بالتكاليف المترتبة على تجهيز ودفن العاملين فى خدمة الدولة وفقا لمـــا تقضى به القواعد الخاصة بهذا النوع من الصرف •

نـــوع ٣ — **تكاليف البعثات الدراسية :**

ويتحمل بقيمة تكاليف البعثات والإجازاتالدراسية والمنح التدريبية التى تحتاج إليها الجهة فى داخل الجمهورية أو خارجها •

نـــوع ٤ — **ضرائب ورسوم ومدفوعات لحكومات أجنبية :**

ويتحمل بكافة الضرائب أو الرسوم التى تضطر الجمهورية لدفعها لأية حكومة أجنبية ، وفقا للنظم المعمول بهـــا فى شـــأن هذه الضرائب والرسوم •

نـــوع ٥ — **مصروفات سرية ذات طابع خاص :**

ويتحمل بالمصروفات التى يرخص بها لجهة معينة للإنفاق منهـــا فى أغراض تتسم بالسرية ، ومقابل المســـتندات المؤيدة للصرف التى تحتفظ بها الجهة وتخضع للمراجعة •

نـــوع ٦ — **أوســـــمة :**

ويتحمل بتكاليف الأوسمة والنياشين المحددة بقرارات وقوانين •

نـــوع ٧ — **مصروفات نظـــافة :**

ويتحمل بكافة المهمات اللازمة للنظافة فى وحدات الجهاز الإدارى من مكانس أو صابون ••• الخ ، أو التكاليف التى تصرف فى هذا السبيل كغسيل وكى ملابس المرضى أو طراحات الأسرة بالمستشفيات والملاجىء •

الباب الثالث ــ المصروفات التحويلية :

يتضمن هذا الباب كافة المدفوعات التى تصرف من ميزانية الدولة لبعض هيئات أو أفراد لم تشترك فى النشاط الجارى للجهـاز الإدارى للدولة أو لم تسهم فى عملية الدخل العائد من هذا النشاط .

وينقسم هذا الباب الى البنود الآتية :

البند الأول : رسوم جمركية وضرائب ورسوم أخرى .

البند الثانى : فوائد محلية وخارجيـة .

البند الثالث : تبرعات وإعانات وصدقات ومعاشات .

البند الرابع : تعويضـات وغرامات .

البند الخامس : مصروفات غير منظورة .

كما تقسم هذه البنود الى أنواع البنود ، وسنتكلم عن كل بنـد وأنواعه على حدة .

البند الأول ــ رسوم جمركية وضرائب ورسوم أخرى :

ويتحمل بالرسـوم الجمركية المستحقة على السلع المستوردة من الخارج ، وتخضع لحالات الاسـتيراد المباشر ، وكذلك أية ضرائب أو رسوم أخرى فى الداخل .

أما الضرائب والرسوم السلعية على مكونات الاستثمار ، فتدخل تقديراتها ضمن اعتمادات الباب الرابع (المصروفات الاستثمارية) .

البند الثانى ــ فوائد محلية وخارجية :

ويتحمل بقيمة الفوائد المستحقة الدفع على الحكومة ، سواء كانت هذه الفوائد محلية أم خارجية . وينقسم إلى الأنواع الآتية :

نـــوع ١ - فوائد محليـــة :

ويتحمل بقيمة الفوائد المحلية التى قد يحكم بها قضائيا على الحكومة أو المستحقة الدفع مقابل اقتراض الحكومة أموال فى داخل الجمهورية .

نـــوع ٢ - فوائد خارجيـــة :

ويتحمل بقيمة الفوائد التى يحكم بها قضائيا على الحكومة وتدفع فى الخارج ، وكذلك الفوائد المستحقة الدفع مقابل اقتراض أموال من الخارج .

البند الثالث : تبرعات وإعانات وصدقات ومعاشات :

ويتحمل بالمدفوعات التى تصرفها الدولة لأحد الأفراد أو الهيئات كتبرع أو إعانة أو معاش أو صدقة .

وينقسم الى الأنواع الآتية :

نـــوع ١ - تبرعات وإعانات :

ويتحمل بالمدفوعات التى تصرفها الدولة فى شـــكل تبرعات لأحد الأفراد أو الموظفين أو الجهات المحلية أو الأجنبية فى أحوال خاصـــة للأسباب التى تدعو إليها ، وكذلك الإعانات التى تصرفها الدولة للهيئات الاجتماعية والثقافية والرياضية ، والتى تتمثل فى العجز بين إيراداتهـا ومصروفاتها .

نـــوع ٢ - معاش تقاعد وإعاشة لغير الموظفين :

ويتحمل بما يصرف لموظفى الحكومة كمعاش تقاعد عند انتهاء خدمتهم بسبب بلوغ السن القانونية أو الوفاة أو الاستقالة أو الفصل أو لأى سبب

آخر ، كما يتحمل أيضا بالمدفوعات التى تصرف للأفراد من غير الموظفين فى شكل إعاشة شهرية .

نـــوع ٣ ــ صـــدقات :

ويتحمل بالمدفوعات التى تصرف للفقراء وذوى الحاجة من المواطنين بترخيص من الوزير المختص .

البند الرابع : تعويضات وغرامات :

ويتحمل بكافة التعويضـــات والغرامات التى تتقرر على وحدات الجهاز الإدارى للغير ، ومنها التعويضـــات والغرامات المحـــكوم بها قضائيا .

البند الخامس ــ مصروفات غير منظورة :

ويتحمل بالمصروفات الغير متوقعة أثناء إعداد الميزانيـــة ، ويتم الصرف منها وفقا للقواعد والأحكام التى يصـــدر بها قرار من وزير الخزانة .

ويلاحظ أنه بالنسبة للبنود وأنواع البنود الآتية يتم تقـــديرها بواسطة وزارة الخزانة باعتبارها اعتمادات مركزية سيتم مسكها بمعرفتها وتجرى منها الصرف للجهات المختلفة .

(أ) المصروفات العامة :

البند الثالث نوع ١ ــ فيما يتعلق بالســجلات والاســتمارات والمطبوعات المالية .

البند السابع نوع ٣ ــ فيما يتعلق بنفقات الحفلات والمواســم والأعيـــاد .

البند العاشر نوع ١ ــ فيما يتعلق بمصروفات علاج فى الخارج .

(ب) المصروفات التحويلية :

البند الثالث : نوع ٢ ــ فيما يتعلق بمعاش تقاعد واعاشة لغير الموظفين .

البند الخامس : نوع ٣ ــ فيما يتعلق بالمصروفات غير المنظورة .

المبحث الثانى

المصروفات الرأسـمالية

الباب الرابع : المصروفات الاستثمارية :

يتضمن هذا الباب كافة الاعتمادات المخصصـة للمشروعات التى تشتمل عليها برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية الداخلة فى الخطة القومية المعدة عن فترة زمنية محددة ، ويعتبر هذا الباب الهدف الأصلى للدولة ، كما تعتبر الاعتمادات المدرجة بالباب الأول والثانى والثـالث والرابع من نفقـات هذا الهدف وتتضـمن الاعتمـادات المخصصـة للمشروعات الاستثمارية ، مكونات الاستثمار اتى تتمثل فى البنود المبينة فيما يلى : (وفقا لنوع الانفاق) •

نوع ١ ــ نفقات دراسات وتصميم وأبحاث :

ويتحمل بكافة تكاليف الدراسات التى تجرى حول المشروع والأبحاث التى تتم فى شأنه والتصميمات والرسومات التى يتطلب الأمر إجراؤها ، وسواء ما يمس المشروع من الناحية الفنية أو الاقتصادية أو كليهما وسواء كان قبل البدء فى المشروع أو أثناء سيره •

نوع ٢ ــ المبـانى :

ويتحمل بكافة ما يتكلفه المبنى سواء ما يتعلق باشغال البنـاء أو ما يخصه من التركيبات الكهربائية والصحية واشغال النجارة والتشطيبات النهائية حتى يكون معدا للتسليم وسواء كان هذا البناء معدا لأن يكون إدارة حكومية أو مستشفى أو مدرسة أو مساكن تمتلكها الحكومة أو معامل أو مخازن ومستودعات وغير ذلك •

نوع ٣ — **التشييد والبناء :**

ويتحمل بكافة ما تتكلفه المرافق العامة من طرق عامة أو جسور أو مطارات أو موانى أو شبكات للهاتف أو شبكات للكهرباء أو شبكات للمياه أو شبكات للمجارى الصحية ، أو أية مرافق عامة أخرى مشابهة ، كما يتحمل أيضا تكاليف استصلاح الأراضى أو انشاء المدرجات الزراعية أو انشاء السدود أو حفر الآبار أو انشاء شبكات الرى أو غيرها من المشاريع المشابهة .

نوع ٤ — **الآلات والمعدات :**

ويتحمل بكافة ما تتكلفه الآلات والمعدات التى تتطلبها المشروعات المختلفة أو التى تحتاجها وحدات الجهاز الادارى سواء كانت تتعلق بآلات ميكانيكية أو كهربائية أو آلاتكاتبة أو حاسبة، أو المعدات والأجهزة العلمية والتعليمية والمعينات السمعية والبصرية التى تزيد قيمتها عن ٢٠٠ ريال كأجهزة الراديو والبيك آب والتسجيل والسينما وكذلك الميكروسكوبات وغيرها من المعدات والأجهزة الأخرى .

نوع ٥ — **وسائل النقل :**

ويتحمل بكافة ما تتكلفه وسائل النقل كالعربات أو سيارات الركاب أو الباصات أو الشاحنات ، وكافة وسائل النقل الأخرى .

نوع ٦ — **مفروشات وتجهيزات أخرى :**

ويتحمل بكافة ما تتكلفه المفروشات وأنواع الأثاث اللازم لوحدات الجهاز الادارى من المكاتب أو الكراسى أو الخزن الحديدية أو الدواليب الصاج أو الخشب أو المفروشات كالسجاجيد وأطقم المكاتب والمناضد والشماعات والأثاث اللازم للفصول المدرسية كالتخت والسبورات واللافتات والبراويز والمفروشات اللازمة للمبانى الحكومية المملوكة أو

المستأجرة كالأسرة واغطيتها والبطاطين والمناشف وتأثيثها بصفة عامة وغير ذلك مما يقع فى عداد المفروشات والتجهيزات .

نوع ٧ — أراضى وأصول أخرى :

ويتحمل بقيمة ما يتكلفه شراء الأصول الثابتة كالأراضى أو شراء الأصول القائمة أو غيرها من الأصول الأخرى .

نوع ٨ — **نفقات التشغيل حتى أول دورة مالية قادمة :**

ويتحمل بقيمة المرتبات وما فى حكمها اللازمة للموظفين لتشغيل المشروع بمجرد الانتهاء منه ، وكذلك قيمة المصروفات السلعية والخدمية اللازمة لأداء النشاط الجارى أثناء التشغيل والضرائب والرسوم السلعية على كافة مكونات الاستثمار فى حالة الاستيراد المباشر .

نوع ٩ — **اعتماد احتياطى مشاريع التنمية :**

ويتحمل بالاعتمادات التى تدرجها الدولة لمواجهة الزيادة فى التكاليف الكلية لبعض المشروعات القائمة أو لمواجهة مشروعات طارئة أثناء السنة المـالية .

الباب الخامس

التحويلات الرأسمالية

ويتضمن هذا الباب سداد كافة القروض أو أقساط القروض التى تعبر عن التزامات الحكومة الواجبة السداد سواء فيما يتعلق بالقروض المحلية التى تقررت من جانب الحكومة للغير أو فيما يختص بما حصلت عليه من قروض خارجية •

وينقسم إلى البنود الآتية :

البند الأول : اقراض طويل الأجل •

البند الثانى : سداد القروض •

البند الثالث : دفعات مقدمة لاستثمار قادم •

البند الرابع : تحويلات رأسمالية أخرى •

البند الأول : اقراض طويل الأجل :

ويتحمل بسداد القروض أو أقساط القروض التى يتم سدادها من جانب الحكومة كاقراض من جانبها لأحدى المؤسسات أو الهيئات العامة أو الشركات التى تمتلكها الحكومة ملكية كاملة (والداخلة فى نطاق الجهاز الاقتصادى للدولة) ، أو احدى المؤسسات أو الهيئات أو الشركات الخاصة (الداخلة فى نطاق القطاع الخاص) •

وينقسم إلى الأنواع الآتية :

نوع ١ — اقراض طويل الأجل لمؤسسات عامة :

ويتحمل بسداد القروض أو أقساط القروض التى يتم سدادها من جانب الحكومة كاقراض من جانبها لأى من وحدات الجهاز الاقتصادى المشار إليه بالبند السابق •

نوع ٢ — **اقراض طويل الأجل لمؤسسات خاصة :**

ويتحمل بسداد القروض أو أقساط القروض الذى تم سدادها من جانب الحكومة كاقراض من جانبها لأحدى وحدات القطاع الخاص •

البند الثانى : سداد القروض :

ويتحمل سداد القروض التى يتم سدادها من جانب الحكومة نتيجة لاقتراضها من الخارج أو الداخل سواء بسواء •

وينقسم إلى الأنواع الآتية :

نوع ١ — **سداد قروض محلية :**

ويتحمل بسداد القروض أو أقساط القروض التى يتم سدادها من جانب الحكومة نتيجة لقروض حصلت عليها من احدى الهيئات أو المؤسسات العامة المحلية أو نتيجة لقرض وطنى داخلى وفقا لقانون اصداره •

نوع ٢ — **سداد قروض خارجية :**

ويتحمل بسداد القروض أو أقساط القروض التى يتقرر سدادها من جانب الحكومة نتيجة لقروض حصلت عليها من احدى الدول الأجنبية أو الهيئات أو المنظمات الدولية •

ويراعى ان توزع القروض المحلية والخارجية المدرجة ضمن مصروفات الميزانية الجديدة وفقا لما هو موضح بالنموذج الآتى : نموذج رقم «١٠» •

البند الثالث : دفعات مقدمة لاستثمار قادم :

ويتحمل بكافة الدفعات المقدمة التى ينص عنها فى العقود التى تجرى بشأن المشروعات الاستثمارية المختلفة ولا ترد فى نفس السنة المالية ، بل

يتم توريدها فى سنة مالية تالية ، ويراعى ان يرفق بيان تفصيلى يوضح المرفقات المقدمة الخاصة بكل مشروع من المشروعات الواردة تحت الباب الخامس (المصروفات الاستثمارية) •

البند الرابع : تحويلات رأسمالية أخرى :

ويتحمل بأية تحويلات رأسمالية أخرى خلاف ما ذكر فى البنـــود وأنواع البنود السابقة •

المبحث الثالث

تقــدير الايرادات

الى الآن لم يكتمل وضع جانب الايرادات لموازنة الجمهورية العربية اليمنية ، وانما هناك عوامل وضعت لتراعى تقدير هذه الايرادات مع ذكر بنودها وأنواع بنودها فى التبويب النمطى للموازنة (الميزانية) •

العوامل التى يجب مراعاتها عند تقدير الايرادات :

١ ــ يراعى ان يكون تقدير الايرادات على أسس سليمة مع الاسترشاد بحالة التحصيل فى السنوات الثلاث السابقة، والمنتظر تحصيله خلال السنة المالية الحالية ، على أن يوجد فى الحسبان جميع العوامل التى من شأنها التأثير على تقدير الايرادات كالعوامل الاقتصادية والطبيعية ، وتستخدم النماذج المعــدة لهذا الغــرض من رقم « ١١ ــ ١٦ » •

٢ ــ يجب ان يستند التقدير الى معايير ومعدلات من واقع العناصر الأساسية التى يحصل بموجبها الايراد •

٣ ــ ينبغى الاشارة الى القوانين والقرارات الخاصة بكل نوع من أنواع الايرادات المختلفة •

٤ ــ يحظر حظرا قطعيا استنزال أية مصروفات خاصة بالتحصيل أو بغيره من الايرادات على أن تدرج المصروفات اللازمة لعمليــة التحصيل فى جانب المصروفات •

٥ ــ يراعى ان يرفق بمشروع تقديرات الايرادات كشوف مســتقلة بالمتأخر من الزكاة والضرائب والرسوم المستحقة للحكومة عن سنوات مالية سابقة للعام المالى ١٩٧٤/٧٣ م والمنتظر تحصيلها خلال العام المذكور •

٦ — يراعى ان تقتصر كل جهة من الجهات على بيان الأبواب والبنـــود والأنواع الخاصة بالايرادات التى تقوم بتحصيلها دون ســائر الايرادات الأخرى التى تلزمها فى بيانها •

٧ — على جميع الهيئات والمؤسسات والشركات العامة التى تمتلــكها الحكومة ملكية كاملة ان تبعث الى المكتب المركزى للميزانية بتقدير فائض الأرباح المنتظرة فى العام المالى ٧٤/١٩٧٥ م مع ارفاق مذكرة تفسيرية بالأسس التى روعيت فى هذا التقدير •
أما بنود وأنواع الايرادات فقد قسمت إلى قسمين :

القسم الأول : الايرادات الجارية •

القسم الثانى : الايرادات الرأسمالية •

القسم الأول : الايرادات الجارية

كما تم تقسيم الايرادات الجارية إلى أبواب ثلاثة كالآتى :
الباب الأول : الايرادات السيادية : حيث قسمت بدورها إلى :

بند ١ — **ايرادات الزكاة :**

نوع ١ — اعشار الأمانة •

نوع ٢ — زكاة المواشى •

نوع ٣ — زكاة الباطن •

نوع ٤ — زكاة الفطرة •

بند ٢ — **الضرائب والرسوم على الملكية :**

نوع ١ — ضريبة المركبات •

نوع ٢ — ضرائب أخرى •

بند ٣ — **الضرائب على الدخول والأرباح :**

نوع ١ — ضريبة العقارات •

نوع ٢ — ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

نوع ٣ — ضريبة اتاوة الامتياز (بقايا السنين السابقة) .

نوع ٤ — ضريبة كسب العمل .

نوع ٥ — ضرائب أخرى .

بند ٤ — **الضرائب على الانتاج :**

نوع ١ — ضريبة انتاج الملح .

نوع ٢ — ضريبة انتاج الصيديات .

نوع ٣ — ضرائب أخرى .

بند ٥ — **رسوم جمركية :**

نوع ١ — رسوم الواردات .

نوع ٢ — رسوم الصادرات .

نوع ٣ — رسوم الذمات .

نوع ٤ — رسوم الاحصاء .

نوع ٥ — رسوم أخرى .

بند ٦ — **رسوم وضرائب استهلاك :**

نوع ١ — ضريبة استهلاك المحروقات .

نوع ٢ — ضريبة استهلاك السجائر .

نوع ٣ — ضريبة استهلاك المشروبات الغازية .

نوع ٤ — ضريبة استهلاك القات.

نوع ٥ — ضريبة استهلاك تذاكر السفر البرى .

نوع ٦ — ضريبة السينما .

نوع ٧ — ضرائب ورسوم أخرى .

بند ٧ — **رسوم الدمغة :**

نوع ١ — طوابع وأوراق مدموغة .

نوع ٢ — رسوم الدمغة على المرتبات وصرفيات الحكومة .

نوع ٣ — رسوم دمغة على الاعتمادات .

نوع ٤ — دمغة على تذاكر السفر الجوى والبحرى .

نوع ٥ — ضرائب ورسوم أخرى .

بند ٨ — **رسوم وضرائب سيادية أخرى :**

نوع ١ — رسوم قنصلية خارجية .

نوع ٢ — رسوم وضرائب أخرى .

الباب الثانى : الايرادات الخدمية :

بند ١ — **ايرادات الخدمات الزراعية :**

نوع ١ — رسوم مكافحات الآفات .

نوع ٢ — متحصلات مبيدات ولقاحات (حيوانية ونباتية) .

نوع ٣ — ايرادات أخرى .

بند ٢ — **ايرادات خدمات الأشغال والبلديات :**

نوع ١ — رسوم تخطيط واستشارات .

نوع ٢ — عائدات الورش .

نوع ٣ — عائدات التزام الأسواق والمخضرات .

نوع ٤ — رسوم تراخيص مزاولة الأعمال .

نوع ٥ — رسوم رخص البناء .

نوع ٦ — رسوم نظافة .

نوع ٧ — عائدات مشاريع مياه الشرب •

نوع ٨ — ايرادات أخرى •

بند ٣ — ايرادات خدمات النقل والمواصلات :

نوع ١ — ايرادات التليفون •

نوع ٢ — ايرادات البرق والتليكس •

نوع ٣ — رسوم الطيران وخدمات المطار •

نوع ٤ — ايرادات المرافى والموانى •

نوع ٥ — ايرادات أخرى •

بند ٤ — ايرادات الخدمات التجارية :

نوع ١ — ايرادات رسم السجل التجارى •

نوع ٢ — ايرادات أخرى •

بند ٥ — ايرادات الخدمات التموينية :

نوع ١ — رسوم سلع تموينية •

نوع ٢ — رسوم تموينية أخرى •

بند ٦ — ايرادات خدمات العدل :

نوع ١ — ايرادات توثيق رسوم العقد •

نوع ٢ — ايرادات رسوم قضائية •

نوع ٣ — ايرادات أخرى •

بند ٧ — ايرادات خدمات الأمن :

نوع ١ — قيمة جوزات السفر •

نوع ٢ — ايرادات قنصلية تستوفى محليا •

نوع ٣ — ايرادات البطاقات الشخصية .

نوع ٤ — رسوم رخص القيادة ونقل الملكية .

نوع ٥ — قيمة أرقام السيارات والموتورات .

نوع ٦ — ايرادات أخرى .

بند ٨ — **ايرادات الخدمات الصحية :**

نوع ١ — ايرادات خدمات طبية .

نوع ٢ — ايرادات وقود وعمليات .

نوع ٣ — إيرادات مخابر وأشعة .

نوع ٤ — ايرادات شهادات صحية .

نوع ٥ — الحجر الصحى .

نوع ٦ — ايرادات أخرى .

بند ٩ — **ايرادات الخدمات التعليمية :**

نوع ١ — ايرادات كتب مدرسية .

نوع ٢ — رسوم امتحانات وشهادات .

نوع ٣ — رسوم استمارات وتسجيل .

نوع ٤ — ايرادات أخرى .

بند ١٠ — **ايرادات الخدمات الاجتماعية :**

نوع ١ — رسوم نوادى وجمعيات ونقابات .

نوع ٢ — رسوم تصاريح عمل للأجانب .

نوع ٣ — ايرادات بطاقات عمل للعمال المحليين .

نوع ٤ — ايرادات أخرى .

بند ١١ــ ايرادات الخدمات الاعلامية والسياحة :

نوع ١ ــ رسوم سياحية .

نوع ٢ ــ رسوم الاعلانات الصحفية والأذاعية .

نوع ٣ ــ رسوم رخص الأعمال الفنية .

نوع ٤ ــ ايرادات أخرى .

الباب الثالث : ايرادات أملاك الدولة :

بند ١ ــ الايرادات الزراعية :

نوع ١ ــ مبيعات الحاصلات الزراعية والحيوانية .

نوع ٢ ــ ايرادات المراكز والمعاهد الزراعية .

نوع ٣ ــ ايرادات الصيد .

نوع ٤ ــ ايرادات أخرى .

بند ٢ ــ الايرادات الصناعية :

نوع ١ ــ ايرادات الممالح الحكومية .

نوع ٢ ــ ايرادات المطبوعات والمطابع الحكومية .

نوع ٣ ــ ايرادات المراكز والمعاهد الصناعية .

نوع ٤ ــ ايرادات أخرى .

بند ٣ ــ الايرادات العقارية والأموال المنقولة :

نوع ١ ــ ايجارات الأراضى الزراعية الحكومية .

نوع ٢ ــ ايجارات الأراضى غير الزراعية الحكومية .

نوع ٣ ــ ايجارات المبانى الحكومية .

نوع ٤ ــ ايجارات الحراثات وتشغيل الآلات .

نوع ٥ ــ ايرادات أخرى .

بند ٤ – ايرادات الحكومة فى فائض الأرباح :

نوع ١ – فائض أرباح الحكومة فى القطاع الزراعى .

نوع ٢ – فائض أرباح الحكومة فى القطاع الصناعى .

نوع ٣ – فائض أرباح الحكومة فى القطاع المالى والمصرفى .

نوع ٤ – أرباح أخرى .

بند ٥ – ايرادات دينية (الأوقاف) :

نوع ١ – عائدات أسواق ومأذونيات .

نوع ٢ – ايجارات أراضى الوقف .

نوع ٣ – ايرادات غرامات أخرى .

نوع ٤ – المسترد من نفقات الميزانية (عن السنين السابقة) .

نوع ٥ – ايرادات استثنائية أخرى .

القسم الثانى : الإيرادات الرأسمالية

الباب الرابع : ايرادات رأسمالية :

بند ١ – **أقساط مالية مستحقة :**

نوع ١ – مبيعات الأراضى « زراعية وغير زراعية » .

نوع ٢ – مبيعات المبانى .

نوع ٣ – مبيعات وسائل النقل .

نوع ٤ – مبيعات المخازن .

نوع ٥ – مبيعات أصول أخرى .

الباب الخامس : حصيلة القروض والتسهيلات الانتمائية والمساعدات :

بند ١ - **القروض والتسهيلات الانتمائية :**

نوع ١ — قروض نقدية داخلية .

نوع ٢ — قروض نقدية خارجية .

نوع ٣ — حصيلة القروض .

نوع ٤ — تسهيلات انتمائية .

بند ٢ — **المســاعدات :**

نوع ١ — مساعدات نقدية .

نوع ٢ — حصيلة المساعدات العينية .

نوع ٣ — مساعدات أخرى .

بند ٣ — **ايرادات استثنائية وطارئة :**

نوع ١ — ايرادات استثنائية .

نوع ٢ — ايرادات طارئة .

الفصل الثالث

موازنات الهيئات العامة والمؤسسات والوحدات الاقتصادية

مقـــدمة :

تقوم المؤسسة الاقتصادية بنشاط اقتصادى أما ان يكون صناعيا أو تجاريا أو ماليا أو زراعيا أو تعاونيا • ولها شخصية معنوية وتملكها الدولة وتديرها بأسلوب يختلف عن أسلوب الجهاز الحكومى • وتقوم المؤسسة بممارسة نشاطها أما بنفسها أو بما تنشئه أو تساهم فيه من شركات أو جمعيات تعاونية ، وتتخذ المؤسسات الاقتصادية أحد الأشكال التنظيمية الآتية :

١ ــ **مؤسسات اشرافية** : حيث تقتصر مهمتها على الاشراف والتنسيق والرقابة وتقييم الأداء للوحدات الاقتصادية التابعة لها •

٢ ــ **مؤسسات انتاجية** : تزاول نشاطها بنفسها دون ان تتبعها شركات •

٣ ــ **مؤسسات انتاجية** : تزاول نشاطها بنفسها ويتبعهـا عـدد من الوحدات الاقتصادية سواء كانت شركات أو جمعيات تعاونية •

أما الهيئة العامة فانها تختص بتأدية خدمات عامة كأن تتولى إدارة مرفق وتتحمل الدولة عبء تمويلها فى حالة عدم وجود موارد لها أو فى حالة قصور مواردها من تغطية نفقاتها[1] ومن أمثلتها هيئة البريد •

وقد قمنا بتقسيم هذه الدراسة التى كان الغرض منهـا خـدمة

(١) د. عبد العزيز حجازى (اطار الاصلاح الاقتصادى والمالى) •

المؤسسات والوحدات الاقتصادية الفتية فى اليمن والتى نأمل أن يكون لها دورا كبيرا ومساهمة فعالة فى تطور النشاط الاقتصادى — إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : الأستخدامات الجارية للهيئات العامة والمؤسسات والوحدات الاقتصادية ٠

المبحث الثانى : الايرادات الجارية للهيئات والمؤسسات والوحدات الاقتصادية ٠

المبحث الثالث : الأستخدامات والايرادات الرأسمالية للهيئات العامة والمؤسسات والوحدات الاقتصادية ٠

المبحث الرابع : دراسة تطبيقية لاعداد الموازنة ٠

المبحث الأول

الأستخدامات الجارية

للهيئات العامة والمؤسسات والوحدات الاقتصادية

تتشابه الأستخدامات الجارية فى كل من موازنة الجهاز الادارى للحكومة فى جمهورية مصر العربية وموازنة الهيئات العامة والمؤسسات والوحدات الاقتصادية من حيث تبويب هذه الأستخدامات •

فاذا أخذنا هذا التبويب لنطبق فى المؤسسات والوحدات الاقتصادية فى اليمن فسنجد أن هناك اختلافا طفيفا فى التبويب ، حيث ان هناك اختلافا فى كل من تبويبى موازنة الجهاز الادارى الحكومى فى كل من اليمن ومصر ، وهذا الاختلاف منصب فى أنه فى مصر قسمت الأستخدامات الجارية الى بابين فقط هما باب (١) الأجور وباب (٢) المصروفات الجارية ، بينما فى اليمن نجد أن الأستخدامات الجارية للجهاز الادارى الحكومى بوبب الى ثلاثة أبواب هى باب (١) المرتبات وما فى حكمها باب (٢) المصروفات العامة باب (٣) المصروفات التحويلية • ومن ثم فموضوع الاختلاف يكمن فى أن المصروفات التحويلية سواء كانت جارية أو تخصصية دخلت فى الموازنة المصرية ضمن الباب الثانى بينما أفرد لها باب مستقل فى الموازنة اليمنية •

وفيما يلى تبويب هذه الأستخدامات •

الباب الأول : المرتبات وما فى حكمها :

بالنسبة لهذا الباب ليس هناك اختلاف بين البنود وأنواع البنود التى يتضمنها هذا الباب فى كل من موازنة المؤسسات والوحدات الاقتصادية وموازنة الجهاز الادارى الحكومى •

الباب الثانى : المصروفات العامة :

تتكون المصروفات العامة للهيئات والمؤسسات والوحدات الاقتصادية من المجموعات الآتية :

أولا : مجموعة المستلزمات السلعية .

ثانيا : مجموعة المشتريات بغرض البيع .

ثالثا : مجموعة المستلزمات (المصروفات) الخدمية .

ويلاحظ ان هنـــاك مجموعتين مشـــتركتين بين موازنة الهيئات والوحدات والمؤسسات الاقتصـــادية وبين موازنة الجهـــاز الادارى الحكومى . وهما المجموعتين الأولى والثالثة أما المجموعة الثانية مجموعة المشتريات بغرض البيع ، فهى خاصة بالهيئات والوحدات والمؤسسات الاقتصادية .

الباب الثالث : المصروفات التحويلية :

ويتكون هذا الباب من ثلاث مجموعات :

أولا : مجموعة المصروفات التحويلية الجارية .

ثانيا : مجموعة المصروفات التحويلية الجارية التخصصية .

ثالثا : فائض العمليات الجارية .

ويلاحظ ان المجموعتين الأولى والثانية مشتركتين فى كل من موازنات الجهاز الادارى الحكومى وموازنة الهيئات والمؤســـــات والوحـــدات الاقتصادية ، ولو أنه فى الموازنة اليمنية لم تصنف الى مجموعات وانمـــا الى بنود .

مجموعة المستلزمات السلعية :

يقصد بهذه المجموعة فى موازنات الهيئات العامة والمؤســـــات

والوحدات الاقتصادية تكلفة السلع والمواد اللازمة لتأدية الخدمات أو لانتاج المنتجات النهائية خلال السنة المالية التى تعد عنها الموازنة .

ومن الجدير بالذكر ان هذه المستلزمات تختلف من وحدة اقتصادية الى أخرى حسب طبيعة النشاط الاقتصادى الذى تقوم به الوحدة ، فمثلا نلاحظ أنه فى الشركات الصناعية تكون المستلزمات السلعية عبارة عن المواد الخام وغيرها بينما فى الشركات الزراعية عبارة عن البذور والتقاوى ويتبع فى تبويب هذه المستلزمات نفس الأساس الذى سبق دراسته فى موازنة الجهاز الادارى الحكومى .

مجموعة المشتريات بغرض البيع :

ويقصد بهذه المجموعة السلع والمنتجات التى تشترى بقصد البيع مباشرة دون ادخال أى عمليات صناعية عليها ، ويلاحظ وجود هذه المجموعة فى الوحدات الاقتصادية التجارية . وتقسم هذه المجموعة الى بندين :

بند ١ — مشتريات محلية .

بند ٢ — مشتريات خارجية .

وذلك بهدف تحديد قيمة الواردات من هذه السلع .

مجموعة المصروفات الخدمية :

وتتكون هذه المجموعة من نفس البنود التى سبقت دراستها ، مثال ذلك مصاريف الصيانة ومصاريف الانتقال وبدل السفر والنقل والبريد والتليفون والتلغراف ... الخ . وتتخذ نفس التبويب السابق فى موازنة الجهاز الادارى ويجب مراعاة القواعد الآتية عند تقدير الاعتمادات المتعلقة بهذه المجموعات الثلاث السابقة[1] :

---

(١) المواد من ٣٨ الى ٤٤ — نظام اعداد موازنات الهيئات والمؤسسات العامة وزارة الخزانة ١٩٦٩ م . مطلع عليه من حسين عامر شرف المحاسبة الحكومية والقومية ص ١٤٥

١ — تقدير الاعتمادات التى ترتبط مباشرة بالانتاج على أساس حجم النشاط المستهدف والمعـدلات الخطية الموضـوعة لاسـتخدام المستلزمات •

٢ — تقدير الاعتمادات التى لا ترتبط مباشرة بالانتـاج فى ضـوء المصروفات الفعلية خلال السنتين الماليتين السابقتين ، وما ينتظر صرفه خلال السنة المالية الجارية ، على ألا تكون هذه المصروفات الفعلية منطوية على اسراف أو ضياع •

٣ — استبعاد تكلفة المستلزمات السلعية التى تستخدم فى عمليـات التكوين الرأسمالى على ان تدرج ضمن الأستخدامات الاستثمارية •

٤ — بالنسبة للمستلزمات السلعية فتقدر اعتماداتها على أساس تكلفة شرائها تسليم مخازن الوحدة المشترية سواء كانت هذه المشتريات محلية أو مسـتوردة • أما الضرائب والرسـوم فتحمل ضـمن المصروفات التحويلية الجارية •

مجموعة المصروفات التحويلية الجارية •

تتكون مجموعة المصروفات التحويلية الجارية لموازنات الهيئات العامة والمؤسسات الاقتصادية من البنود الآتية :

بند ١ — رسوم جمركية وضرائب ورسوم أخرى •

بند ٢ — فوائد محلية وخارجية •

بند ٣ — الأهـلاك •

بند ٤ — الأيجـار •

بند ٥ — فوائد سندات حملة الأسهم •

بند ٦ — فرق الفوائد المحسوبة •

بند ٧ — فرق الأيجـار المحسوب •

بند ٨ — فرق تقييم التغير فى المخزون .

بند ٩ — مصروفات تحويلية جارية أخرى .

الرسوم والضرائب والرسوم الأخرى :

ويتحمل بالرسوم الجمركية المستحقة على السلع المستوردة وكذلك أية ضرائب أو رسوم أخرى فى الداخل كرسوم الانتـاج فى الداخـل المفروضة على بعض السلع ورسم الدمغة وضريبة السيارات .

الفوائد المحلية والخارجية :

ويتحمل بقيمة الفوائد المتعلقة بالنشاط الجارى للتمويل القصير الأجل كما يتحمل أيضا بالفوائد المتعلقة بالقروض التى تستخدم فى تمويل المشروعات . مع ملاحظة ان الفوائد على القروض التمويلية السابقة لبدء تشغيل المشروعات تعتبر من ضـمن عنـاصر التكوين الرأسمالى وتدرج ضمن الأستخدامات الاستثمارية بالباب الرابع . كمـا يتحمل هذا البند أيضا بقيمة الفوائد المستحقة على القروض الخارجية .

الأهـلاك :

يتحمل هذا البند بقيمة الأهلاك الذى يحمل به حساب العمليات الجارية طبقا للمعدلات الواردة بالقرار الوزارى بتحديد قواعد ونسب الاستهلاك للأصول الثابتة الصادر عام ١٩٧٢ م .

الأيجـار :

يشمل نفس الأنواع التى سبقت الاشارة اليها فى موازنة الجهـاز الادارى الحكومى فاذا كانت الوحدة الاقتصادية تستخدم مبان مملوكة لها فيجب توضيح الأيجار الفرضى لهذه المبانى على أساس ايجار المثل [1] .

---

(١) يلاحظ ان بند الأيجار دخل ضمن المجموعة الثانية من الباب الثانى بند (٩) فى موازنة الجهاز الادارى الحكومى اليمنى .

بند ٥ — فوائد سندات حملة الأسهم :

تقدر فوائد سندات حملة الأسهم على أساس المعدل الذى تقرره وزارة المالية أو البنك المركزى •

فرق الفوائد المحسوبة :

يتمثل هذا البند فى الفرق بين الفائدة على المال المستثمر وفقـا لمعدل الأفتراض الذى تحدده وزارة المالية وقيمـة الفـوائد المحليـة والخارجية المستحقة الدفع مقابل اقتراض أموال الغير الداخلة ضمن المال المستثمر مع مراعاة عدم تكرار قيمة المبانى والأنشاءات التى قدر لها ايجار محسوب •

ويؤدى حساب فرق الفوائد المحسوبة إلى تحقيق الهدفين الآتيين :

١ — امكانية المقارنة بين نتائج أعمال الوحدات الاقتصادية التى تملك كل رأس مالها المستثمر وتلك الوحدات التى تقترض جزءا منه •

٢ — توفير البيانات اللازمة لحساب عناصر القيمة المضافة حيث ان هذا الفرق يعتبر استكمالا للفوائد الفعلية مما يخدم تصميم نظـام المحاسبة القومية •

وقد أورد النظام المحاسبى الموحد المصرى تعريفين للمال المستثمر يرتكز الأول على موارد المال المستثمر بينما يرتكز الثانى على استخدامات هذه الموارد • وسنكتفى هنا بالتعريف الأول[1] •

فطبقا لهذا التعريف يتم تحديد المال المستثمر كما يلى :

---

(١) د. على محروس شناوى — الموازنة التخطيطية . مكتبة عين شمس طبعة ١٩٧٤ م .

البند		
رأس المال المدفوع	×	×
الاحتياطي بما في ذلك الاحتياطيات المجنيـــة من أرباح العام	×	
احتياطي يستثمر في سندات حكومية	×	×
الفائض غير الموزع •		×
المخصصات التي لهـــا طبيعـــة الاحتياطيات مثل مخصص الطوارئ •		×
المخصصات المؤجلة •		×
المخصصات المجمعة للأهلاك •		×
القروض الطويلة الأجل المســـتخدمة في تمـــويل توسعات الوحدة من		×
تسهيلات انتمائية	×	
أرصدة للبنوك •	×	
قروض قصيرة الأجل محلية أو أجنبية •	×	×
		×
ـــ خسائر مرحلة		×
المـــال المستثمر •		×

وبناءا على ما سبق فلحساب فرق الفوائد المحسوبة يتبع الآتي :

(أ) تحديد المـــال المستثمر طبقا للتعريف السابق •

(ب) يختص المـــال المستثمر السابق بقيمة المباني والأنشـــاءات المملوكة للوحدة والتي قدر لها إيجار محسوب تجنبا للازدواج •

(جـ) تحسب الفائدة على صافي المـــال المستثمر (أي بعد استنزال قيمة المباني والأنشاءات) وذلك طبقا للمعدل الذي تحدده وزارة المالية أو الجهة المختصة •

(د) تحديد الفوائد المحلية والخارجية المســـتحقة الدفع للغير وذلك عن الجزء المقترض من المـــال المستثمر مع « مراعاة عدم اضافة الفوائد

المستحقة على التسهيلات الانتمائية والأرصدة الدائنة للبنوك والقروض القصيرة الأجل المستخدمة فى تمويل النشاط الجارى »[1].

(هـ) يحسب فرق الفوائد المحسوبة عن طريق ايجاد الفرق بين الفوائد المحسوبة على صافى المال المستثمر والفوائد المستحقة الدفع للغير عن الجزء المقترض من المال المستثمر .

وسنضرب المثال الآتى لبيان كيفية تقدير فرق الفوائد المحسوبة .

إذا فرض ان رأس المال المدفوع عبارة عن ٤٠٠ ٠٠٠ سهم قيمة السهم ٦ ريالات وان قيمة الاحتياطيات والفائض غير الموزع والمخصصات الأخرى تبلغ ٨٠٠ ٠٠٠ ريال وان قيمة المبانى والأنشاءات التى تملكها الوحدة الاقتصادية تبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال وان قيمة القروض الطويلة الأجل تساوى ٣٠٠ ٠٠٠ ريال وسعر فائدتها ٦ ٪ سنويا .

وان معدل الفائدة المحدد من قبل وزارة المالية هو ٤٫٥ ٪ فيتم حساب فرق الفوائد المحسوبة كالآتى :

رأس المال المستثمر = ٤٠٠ ٠٠٠ × ٦ + ٨٠٠ ٠٠٠ = ٢٤٠٠ ٠٠٠ + ٨٠٠ ٠٠٠ = ٣٢٠٠ ٠٠٠ ريال .

صافى رأس المال المستثمر = ٣٢٠٠ ٠٠٠ + ٣٠٠ ٠٠٠ — ٢٠٠ ٠٠٠ = ٣٣٠٠ ٠٠٠ ريال .

الفوائد المحسوبة على صافى رأس المال المستثمر = ٣٣٠٠ ٠٠٠ × $\frac{٤٫٥}{١٠٠}$ = ١٤٨٥٠٠ ريال .

الفوائد المستحقة الدفع = ٣٠٠ ٠٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ = ١٨ ٠٠٠ ريال .

∴ فرق الفوائد المحسوبة = ١٤٨٥٠٠ — ١٨٠٠٠ = ١٣٠٥٠٠ ريال.

يظهر فرق الفوائد المحسوبة فى حساب مقابل ضمن الايرادات

---

(١) د. على محروس شناوى الموازنة التخطيطية مكتبة عين شمس طبعة ١٩٧٤ ص ١٧٠

التحويلية الجـارية وبذلك نتلافى الأثر النـاتج عن ادراجه بجـانب الأستخدامات على فائض العمليات الجارية •

فرق الايجار المحسوب :

يتعلق فرق الايجار المحسـوب بالعقـارات المملوكة للوحـدات الاقتصادية وقد عرفه النظام المحاسبى الموحد المصرى بأنه يتمثل فى الفرق بين القيمة الايجارية العقارية للمبانى والمنشآت التى تمتلكها الوحدة كما لو كانت مؤجرة من الغير وقيمة اهلاك المبانى طبقا لمعدلات الأهلاك التى تحسبها الوحدة على تكلفة مبانيها •

وتكمن أهمية احتساب فرق الايجار المحسوب فيما يلى :

١ ــ امكانية المقارنة بين نتائج أعمال الوحدات التى تمتلك المبـانى وتشغلها وتلك الوحدات التى تستأجر هذه المبانى •

٢ ــ توفير البيانات اللازمة لتحديد عناصر القيمة المضـافة لخـدمة المحاسب القومى حيث ان هذا الفرق يعتبر استكمال للقيمة الايجارية فى حالة تملك الوحدة للعقارات[1] •

وعليه فان موازنة فرق الايجار المحسوب أى تقـدير قيمته تتم كالآتى :

(أ) تقدير القيمة الايجارية للعقارات المملوكة للوحدة •

(ب) تحديد قيمة الأهلاك لهذه العقارات •

(جـ) يحسب فرق الايجار المحسوب عن طريق ايجاد الفرق بين القيمة الايجارية للعقارات وقيمة اهلاكها •

مثال : لكيفية تقدير فرق الأيجار المحسوب :

إذا فرض ان قيمة المبانى التى تمتلكها الوحدة ٠٠٠ ٥٠٠ ريال وان

---

(١) نموذج الانتاج والقيمة المضافة بالنظام المحاسبى الموحد .

معدل اهلاكها ٢ ٪ سنويا ، وان القيمة الايجـارية لهـذه المبانى تبلغ ١٥٠٠٠ ريال •

فيحسب فرق الايجار المحسوب كالآتى :

فرق الايجار المحسوب = القيمة الايجارية ــ مخصص اهـلاك المبانى :

= ١٥٠٠٠ ــ ١٠٠٠٠ = ٥٠٠٠ ريال •

= ١٥٠٠٠ ــ ٥٠٠٠٠٠ × ٢/١٠٠

ولتلافى الأثر الناتج عن إدراج فرق الايجار المحسوب بجانب الأستخدامات على فائض العمليات الجارية يتم اظهاره فى حساب مقابل ضمن الايرادات التحويلية الجارية •

فرق تقييم التغير فى المخزون :

يتمثل فرق تقييم التغير فى المخزون فى الفرق بين تقويم التغير فى المخزون على أساس سعر البيع مطروحا منه تقويم التغير فى المخزون على أساس سعر التكلفة • ويحسب هذا الفرق بالنسبة لكل من مخزون الانتاج التام والبضائع بغرض البيع • ويدخل ضمن بنود الأستخدامات الجارية لكى يتسنى اظهار التغير فى المخزون ضمن ايرادات النشاط الجارى على أساس أسعار البيع • وسندرس هذا البند بتوسع عند تناولنا بالشرح للايرادات الجارية •

مجموعة المصروفات التحويلية الجارية التخصصية :

وتشمل هذه المجموعة البنود الآتية :

بند ١ ــ تبرعات •

بند ٢ ــ اعانات للغير •

بند ٣ ــ تعويضات وغرامات •

بند ٤ — خسائر رأسمالية : ويقصد بها الخسائر المقدرة عن بيع أصل من الأصول بأقل من قيمته الدفترية أو خسائر بيع الأوراق المالية بأقل من تكلفة شرائها .

بند ٥ — مصروفات سنوات سابقة : وتمثل المصروفات التى تخص مددا مالية سابقة ولم يسبق حسابها ضمن مصروفات تلك المدد .

بند ٦ — ديون معدومة .

بند ٧ — مخصصات بخلاف الأهلاك : مثل مخصص الضرائب ومخصص ديون مشكوك فى تحصيلها . ومخصص مكافآت ترك الخدمة .

بند ٨ — ضرائب عقارية : وتشمل نوعين هما ضرائب الأطيان وضرائب المبانى .

مجموعة فائض العمليات الجارية :

وتشمل هذه المجموعة الأقسام الآتية :

القسم الأول : ضرائب الدخل :

وهى عبارة عن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة الثروة المنقولة .

القسم الثانى : الفائض المحتجز :

ويمكن تقسيمه إلى البنود الآتية الذى يمثل كل منها نوع من أنواع الاحتياطيات التى يمكن استقطاعها من الفائض :

بند (١) احتياطى قانونى .

بند (٢) احتياطى شراء سندات حكومية .

بند (٣) احتياطى ارتفاع أسعار الأصول الثابتة .

بند (٤) احتياطى تمويل المشروعات الاستثمارية والتجـديدات والتوسيعات .

بند (٥) احتياطى سداد القروض والمساهمة .

بند (٦) فائض مرحل .

القسم الثالث : الفائض الموزع :

ويشمل :

بند (٧) حصة العاملين فى الفائض .

بند (٨) حصة المؤسسة فى الفائض .

بند (٩) حصة المساهمين فى الفائض .

بند (١٠) حصة المؤسسة نظير الاشراف والادارة .

المبحث الثانى

الايرادات الجارية للهيئات العامة والمؤسسات والوحدات الاقتصادية

يمكن تبويب الايرادات الجارية للهيئات والمؤسسات والوحـدات الاقتصادية كالآتى :

باب (١) ايرادات النشاط الجارى .

باب (٢) اعانات اقتصادية .

باب (٣) ايرادات أوراق مالية .

باب (٤) ايرادات تحويلية وتنقسم إلى :

(أ) ايرادات تحويلية جارية .

(ب) عجز العمليات الجارية .

ومن الجدير بالذكر أن الايرادات الجارية للمؤسسات الاشرافية أى التى يقتصر نشاطها على الاشراف والرقابة والتنسـيق وتقييم الأداء للوحدات الاقتصادية التابعة لها تنحصر فى الآتى :

١ ــ حصة المؤسسة فى أرباح الشركات التابعة .

وتقدر قيمتها على أساس نسبة ما تملكه المؤسسة فى رؤوس أموال هذه الشركات وهى تمثل بند (١) من الباب الثالث ايرادات أوراق مالية .

٢ ــ الفوائد الدائنة على القروض الممنوحة للشركات .

٣ — ما يقابل حصة العاملين فى أرباح الشركات التابعة ٠

٤ — المحصل من الشركات مقابل الاشراف والادارة ٠

٥ — المحصل من الشركات مقابل الخدمات القانونية والمحاسبية ٠

باب (١) ايرادات النشاط الجارى :

ان طبيعة النشاط الجارى الذى تقوم به المؤسسة أو الوحدة الاقتصادية يؤثر على الأساس الذى يتبع فى حساب ايرادات النشاط الجارى ٠

فاذا كان النشاط صناعيا فان هذه الايرادات تتمثل فى :

مبيعات الانتاج التام + تكلفة التغير فى المخزون من الانتاج التام والانتاج تحت التشغيل + فرق تقييم التغير فى مخزون الانتاج التام على أساس سعر البيع ناقصا التكلفة ٠ كما يضاف اليها تكلفة المشغولات الداخلية وايرادات التشغيل للغير ٠

أما إذا كان طبيعة النشاط هو شراء السلع بغرض بيعها دون ادخال أى تعديل عليها فان ايرادات النشاط الجارى فى هذه الحالة تتمثل فى قيمة المبيعات الصافية + تكلفة التغير فى المخزون + فرق تقييم التغير فى المخزون على أساس سعر البيع ناقصا التكلفة ٠

أما شركات المقاولات فايرادات النشاط الجارى فيها تتمثل فى قيمة الأعمال التى تم تغييرها + تكلفة الأعمال تحت التغيير ٠

بينما تتمثل ايرادات النشاط الجارى لوحدات الخدمات كشركات النقل والمواصلات فى قيمة الايرادات الناتجة عن تأدية هذه الخدمات ٠

فاذا شمل نشاط المؤسسة أو الوحدة الاقتصادية أكثر من نشاط من الأنشطة السابقة ، كأن تزاول نشاطا انتاجيا وتشترى سلعا بغرض

بيعها دون ادخال تعديلات عليها ، فى هذه الحالة تدرج كافة الأنشطة التى تزاولها ضمن الباب الأول .

وعليه فان الباب الأول : ايرادات النشاط الجارى ينقسم إلى :

بند (١) الانتاج بسعر البيع .

بند (٢) البضائع بغرض البيع .

بند (٣) ايرادات تشغيل وخدمات .

بند (١) **الانتاج بسعر البيع :**

يتمثل الانتاج فى مجموع تقديرات الأنواع الآتية :

نوع (١) المبيعات من الانتاج التام .

نوع (٢) التغير فى مخزون الانتاج التام بالتكلفة .

نوع (٣) فرق تقييم التغير فى مخزون الانتاج التام على أساس سعر البيع ناقصا التكلفة .

نوع (٤) التغير فى مخزون الانتاج غير التام (تحت التشغيل) بالتكلفة .

ويقصد بالانتاج التام « ما تنتجه الوحدة من منتجات نهائية بغرض البيع أو التاجر أو التوريد ، وكذلك يعتبر انتاجا تاما المنتجات نصف المصنوعة وهى المنتجات التى أجريت عليها عمليات صناعية جعلتها قابلة للبيع على حالتها ، كما يمكن ان تجرى عليها عمليات أخرى داخل الوحدة لتحويلها الى منتج نهائى »[١] .

نوع (١) **المبيعات من الانتاج التام :**

ويمثل صافى قيمة المبيعات المقدرة للوحدة الاقتصادية تسليم مخازنها خلال سنة الموازنة .

---

(١) النظام المحاسبى الموحد صفحة ١٠٧ ،

نوع (٢) **التغير فى مخزون الانتاج التام بالتكلفة :**

وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة التقديرية لكمية المخزون التى ينتظر وجودها فى نهاية السنة المالية التى تعد عنها الموازنة ، وبين تكلفة المخزون من الانتاج فى السنة المالية نفسها •

وتحسب التكلفة على أساس تكاليف مراكز الانتاج ومراكز الخدمات الانتاجية المتعلقة بالمنتجات النهائية [(١)] •

نوع (٣) فرق تقييم التغير فى المخزون من الانتاج التام :

وهو عبارة عن الفرق بين قيمة التغير فى المخزون محسوبة بسعر البيع التقديرى خلال سنة الموازنة وبين تكلفة مخزون الانتاج التام الواردة بنوع (٢) •

وقد يكون الفرق موجبا أو سالبا فاذا كان موجبا يضاف الى قيمة المبيعات نوع (١) وإذا كان سالبا يطرح منها •

نوع (٤) التغير فى مخزون الانتاج غير التام بالتكلفة :

وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة التقديرية للمنتجات تحت التشغيل فى نهاية الفترة التى تعد عنها الموازنة وبين تكلفة هذه المنتجات فى أول الفترة نفسها •

وتبرز أهمية تحليل قيمة الانتاج الى الأنواع (١) ، (٢) ، (٣) فى كونها ضرورية لمد المحاسب القومى بالبيانات اللازمة لتقدير القيمة المضافة •

مثـال :

إذا فرض ان كمية المبيعات التقديرية خلال السنة المالية ٧٤/١٩٧٥م تبلغ ٠٠٠ ١٠٠ وحدة •

---

(١) النظام المحاسبى الموحد صفحة ٢١٠ .

وان متوسط سعر بيع الوحدة خلال نفس السنة يقدر بمبلغ ٨ ريالات وان كمية المخزون فى ١/٧/١٩٧٤ يقدر بـــ ٤٠٠٠ وحدة •

وان كمية المخزون فى نهاية السنة المالية ٢٩/٦/١٩٧٥ م تقـــدر بـــ ٥٠٠٠ وحدة ، فاذا فرض ان تكلفة الوحدة من مخزون أول المدة تقدر بـــ ٦ ريالات بينما تكلفة الوحدة التقديرية من مخزون نهاية المدة يبلغ ٥٫٧٥ ريال فيتم حساب القيمة التقديرية لبند الانتاج كالآتى :

نوع (١) المبيعات من الانتاج التام = ١٠٠ ٠٠٠ × ٨ = ٨٠٠٠٠٠ ريال •

نوع (٢) التغير فى المخزون بالتكلفة = تكلفة المخزون آخر المدة — تكلفة المخزون أول المدة =

= (٥٠٠٠ × ٥٫٧٥) — (٤٠٠٠ × ٦)

= ٢٨٧٥٠ — ٢٤٠٠٠ = ٤٧٥٠ ريال •

نوع (٣) فرق تقييم التغير فى المخزون = قيمة التغير فى المخزون بسعر البيع — التغير فى المخزون بالتكلفة •

= [(٥٠٠٠ — ٤٠٠٠) × ٨] — ٤٧٥٠

= ١٠٠٠ × ٨ — ٤٧٥٠

= ٨٠٠٠ — ٤٧٥٠ = ٣٢٥٠ ريال •

∴ فالقيمة التقديرية لبند الانتاج = ٨٠٠٠٠٠ + ٤٧٥٠ + ٣٢٥٠ = ٨٠٨ ٠٠٠ ريال •

وهذه القيمة تساوى قيمة الانتاج خلال سنة الموازنة محسوبة بسعر البيع كالآتى :

كمية الانتاج التقديرية = كمية المبيعات + الفرق بين كمية المخزون أخر وأول الفترة •

= ١٠٠٠٠٠ + (٥٠٠٠ — ٤٠٠٠)

= ١٠٠٠٠٠ + ١٠٠٠ = ١٠١٠٠٠ وحدة

قيمة الانتاج بسعر البيع = ١٠١٠٠٠ × ٨ = ٨٠٨٠٠٠ ريال ٠

بند (٢) البضائع بغرض البيع :

يقصد بالبضائع بغرض البيع المواد والسلع والمنتجات التى تشتريها الوحدة الاقتصادية بغرض بيعها مباشرة دون اجراء أية عمليات صناعية عليها ٠

ويشمل هذا البند تقديرات أنواع البنود الآتية :

نوع (١) المبيعات من البضائع المشتراة بغرض البيع ٠

نوع (٢) التغير فى مخزون البضائع المشتراة على أساس التكلفة ٠

نوع (٣) فرق تقييم التغير فى مخزون البضائع المشتراة بغرض البيع على أساس سعر البيع ناقصا التكلفة ٠

مثـــال :

إذا فرض أن مخـــزون أول المدة ينتظر أن يكون ٢٠٠٠ وحدة ، وتقدر تكلفة الوحدة بمبلغ ١٠ ريال ٠

وأن كمية المبيعات المقدرة خلال السنة المـــالية ١٩٧٦/٧٥ م تبلغ ٥٠٫٠٠٠ وحدة ٠

وأن المخزون المقدر لنهاية السنة المـــالية ، أى فى ١٩٧٦/٦/٢٩ ، تبلغ ٢٥٠٠ وحدة ٠

وتقدر تكلفة الوحدة الواحدة منه بمبلغ ١٠٫٥ ريال ٠

وأن متوسط سعر البيع للوحدة خلال السنة المـــالية يقدر بمبلغ ١٥ ريال ٠

فيمكن حساب التقديرات للأنواع التى يتضمنها هذا البند كالآتى :

نـــوع (١) المبيعات من البضائع المشتراة بغرض البيع = ٥٠٠٠٠×١٥ = ٧٥٠٫٠٠٠ ريال ٠

نـــوع (٢) التغير فى مخزون البضائع المشتراة بغـــرض البيع على أساس التكلفة •

= المخزون فى نهـــاية المدة بالتكلفة ــ المخزون فى أول المدة بالتكلفة •

= (٢٥٠٠ × ١٠٫٥) ــ (٢٠٠٠ × ١٠)

= ٢٦٢٥٠ ــ ٢٠٠٠٠ = ٦٢٥٠ ريال •

نـــوع (٣) فرق تقييم التغير فى مخزون البضائع المشتراة بغرض البيع على أساس سعر البيع ناقصا التكلفة •

= قيمـــة التغير فى المخزون بســـــعر البيع ــ التغير فى المخزون بالتكلفة •

= [(٢٥٠٠ ــ ٢٠٠٠) × ١٥] ــ ٦٢٥٠

= (٥٠٠ × ١٥) ــ ٦٢٥٠

= ٧٥٠٠ ــ ٦٢٥٠ = ١٢٥٠ ريال •

∴ فالقيمة التقديرية لبند البضـــــائع بغرض البيع = ٧٥٠٠٠٠ + ٦٢٥٠ + ١٢٥٠ = ٧٥٧٥٠٠ ريال •

وهذا يعادل قيمة المشتريات من هذه البضـــائع محسوبة بسعر البيع كالآتى :

كمية المشتريات خلال السنة المـــالية ٧٥/١٩٧٦ م = كمية المبيعات خلال السنة المـــالية + (مخزون آخر المدة ــ مخزون أول المدة) •

= ٥٠٠٠٠ × (٢٥٠٠ ــ ٢٠٠٠)

= ٥٠٠٠٠ + ٥٠٠ = ٥٠٥٠٠ وحدة •

قيمـــة المشتريات من البضـــائع بسعر البيع = ٥٠٥٠٠ × ١٥

= ٧٥٧٥٠٠ ريال •

وقد يقال إن إدراج فرق تقييم التغير فى المخـــزون بسعر البيع ناقصا التكلفة يؤدى الى أن تتضمن إيرادات النشاط الجارى زيادة تمثل ربحا لم يتحقق بواقعة البيع الفعلى ، مما يترتب على ذلك أن يعكس فائض العمليات الجارية قيمة هذه الزيادة •

ولتفادى هذا الأثر فان فرق تقييم التغير فى المخزون يدرج بنفس القيمة ضمن المصروفات التحويلية الجارية ، وبالتالى فان فائض العمليات سيظهر الأرباح المحققة فعلا على وجه صحيح •

ويمكن إثبات ذلك باستخدام بيانات المثال السابق :

فلس ريال

٠٠٠ ٧٥٠ المبيعات من البضائع المشتراة بغرض البيع = ٥٠٠٠٠ × ١٥

فلس ريال يطرح منها تكلفة المبيعات

٠٠٠ ٢٠ بضاعة أول المدة ١/٧/١٩٦٥ م = ٢٠٠٠ × ١٠

فلس ريال

٧٥٠٠٠٠ المبيعات من البضائع المشتراة بغرض البيع = ٥٠٠٠٠ × ١٥
يطرح منها تكلفة المبيعات كالآتى :

فلس ريال

٢٠٠٠٠ بضاعة أول المدة ١/٧/١٩٦٥م = ٢٠٠٠ × ١٠

٥٣٠٢٥٠ مشتريات = ٥٠٥٠٠ × ٥ر١٠

٥٥٠٢٥٠

٢٦٢٥٠ بطرح بضاعة آخر المدة ٢٥٠٠ × ٥ر١٠

٥٢٤٠٠٠

٢٢٦٠٠٠

وهى نفس النتيجة التى يمكن التوصل إليها من تصـــوير موازنة العمليات الجارية كالآتى :

الاستخدامات الجارية		الإيرادات الجارية	
٢٥٠ ٥٣٠	مجموعة (٢) مشتريات بغرض البيع •		بنـــد (٢) البضائع بغرض البيع
١ ٢٥٠	فرق تقييم التغيـــر فى المخزون •	٧٥٠ ٠٠٠	نوع (١) المبيعـــات المشتراة بغرض البيع •
		٦ ٢٥٠	نوع (٢) التغيـــر فى المخزون بالتكلفة•
		١ ٢٥٠	نوع (٣) فرق تقييم التغير فى المخزون
٢٢٦ ٠٠٠	فائض العمليات الجارية		
٧٥٧ ٥٠٠		٧٥٧ ٥٠٠	

بند (٣) **إيرادات تشغيل وخدمات •**

ينقسم هذا البند الى الأنواع الآتية :

نـــوع ١ ـــ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة :

ويتمثل هذا البند فى إنتاج الوحدة الاقتصادية من الأصول بغرض الاستخدام الذاتى ، ويحسب هذا النوع على أساس التكلفة التقديرية لـــا ينتظر أن تنتجه الوحدة الاقتصادية من الأصول الثابتة أو المعدات أو قطع الغيار ، كما يضاف الى ذلك التكلفة التقديرية للعمليات المتعلقة بتركيب وتجربة الآلات الجديدة التى تملكها الوحدة نفسها حتى تصبح صالحة للأستعمال •

ويلاحظ أن النظام المحاسبى الموحد ونظام إعداد الموازنات فى مصر يستلزم تقييم هذه المشغولات التـامة بالتكلفة ، ونرى ما ارتآه أحد الأساتذة من وجوب تقييم هذه المشغولات التامة على أساس سعر البيع ويتم ذلك بخلق حسابين متقابلين لفرق التقييم ، والسبب فى ذلك أنه ما دام قد اعتبرت المشغولات الداخلة التـامة بندا من البنود الجارية مثلها مثل الانتاج بغرض البيع طبقا للمفهوم الاقتصادى للانتاج، فالتفرقة فى التقويم تصبح أمرا غير طبيعى ولا منطقى • وقد يقال إنه لا يجوز للمنشأة أن تربح من نفسها فهذا ليس بالمبرر الكافى ، إذ يمكن توجيـه هذه الحجة لتقويم التغير فى المخزون على أساس أسعار البيع • كما أن التقويم بسعر البيع يؤدى الى تجانس مكونات قيمة الإنتاج الإجمالى بسعر السوق مما يساعد على توفير البيانات اللازمة لحساب القيمـة المضافة بالنسبة للمحاسبة القومية • وعليه فان جميع عناصر الإنتـاج ستكون مقومة بسعر البيع باستثناء التغير فى مخزون الإنتاج غير التام سيكون مقوما بالتكلفة وذلك لعدم توافر أساس موضوعى لتقويمه بسعر البيع ، وذلك لعدم امكانية بيعه بحالته •

نوع ٢ — **إيرادات تشغيل للغير :**

وهى عبارة عن القيمة التقديرية للأعمـال التى تنتظر لحسـاب وحدات أخرى على مواد أو سلع نصف مصنوعة تقدمها تلك الوحدات • وأقرب مثل على ذلك ما تؤديه الشركات المتخصصة فى صياغة وتجهيز المنسوجات لحساب الشركات المتخصصة فى الغزل والنسيج •

نـوع ٣ — **الخدمات المبـاعة :**

ويحسب هذا النوع من الإيرادات على أساس القيمـة التقديرية للخدمات التى ينتظر أن تؤديها الوحدة الاقتصادية • ولعل أقرب مثـل على ذلك الوحدات الاقتصادية التى تباشر نشاطا خدميا مثل الفنادق ، أو خدمات الصيانة التى تؤديهـا بعض الوحدات الصناعية والتجـارية للأجهزة والمعدات التى تتخصص فى إنتاجها أو بيعها •

نـــوع ٤ - **إيرادات أخرى متنوعة :**

وتشمل عناصر الإيرادات التى لم ترد ضمن البنود السابقة •

باب (٢) الإعانات الاقتصادية :

يشمل هذا البـــاب الإعانات التى تمنحها الدولة لبعض الوحدات لمساعدتها فى مزاولة نشاطها الإنتاجى أو لتمكينها من المنافسة الأجنبية •

وتنقسم الإعانات الاقتصادية الى البندين الآتيين :

بند (١) **إعانات إنتاج :**

وهى التى تقدمها الدولة للوحدة الاقتصـــادية بغرض مساعدتها فى الاستمرار فى مزاولة نشاطها الإنتاجى •

بند (٢) **إعانات تصديرية :**

وهى التى تقدمها الدولة للوحدة الاقتصادية لتمكينها من الصمود فى وجه المنافسة الأجنبية •

بند (٣) **إعانات أخرى :**

وتتمثل بصفة خاصـــة فى الرسوم السلعية التى تستردها الوحدة تطبيقا لقانون « الدروباك » •

باب ٣ إيرادات الأوراق المـــالية :

تتكون إيرادات الأوراق المـــالية من أرباح الأسهم وفوائد السندات التى تمتلكها الوحدة عن طريق مساهمتها فى رأس مال الوحدات الأخرى سواء كانت محلية أو أجنبية ، وفوائد السندات والقروض الطويلة الأجل التى تمنحها للغير ، كذلك الفوائد على المبالغ المودعة لدى البنك المركزى ، كما تشمل حصة المؤسسة فى أرباح الشركات التابعة لها •

وعليه فان هذا الباب ينقسم الى البنود الآتية :

بند (١) أرباح الأوراق المــالية .

بند (٢) فوائد السندات والقروض .

بند (٣) حصة المؤسسة فى أرباح الشركات التابعة .

بند (٤) أرباح أوراق مالية أخرى .

باب ٤ الإيرادات التحويلية :

يشمل هذا الباب مجموعتين ، تتمثل الأولى فى الإيرادات التحويلية الجارية . أما الثانية فتتمثل فى عجز العمليات الجارية .

المجموعة الأولى ــ الإيرادات التحويلية الجارية :

وتتكون من البنود الآتية :

بند (١) الفوائد المحصلة من الشركات التابعة :

وتحسب على أساس ما يستحق للمؤسسة من فوائد على القروض التى تمنحها لشركائها .

بند (٢) الفوائد الدائنة الأخرى :

وهى عبارة عما يستحق للوحدة الاقتصادية أو المؤسسة أو الهيئة العامة من فوائد على الحسابات الجارية لدى البنوك والقروض القصيرة الأجل ، والحسابات المدينة للعملاء .

بند (٣) الإيجــار :

وهو عبارة عن قيمة الإيجارات الدائنة التى تســـتحق للوحدة الاقتصادية خلال سنة الموازنة ، مقابل تأجير جزء من عقاراتها للغير .

بند (٤) الأرباح الرأسمالية :

وهى الأرباح التى ينتظر أن تحققها الوحدة الاقتصادية خلال سنة

د . على محروس شادى فرج ، سبق ذكره ، ص ٢٠٨ .

الموازنة نتيجة بيع بعض أصولها بأكثر من قيمتها الدفترية ، أو نتيجة بيعها لبعض الأوراق المـــالية بأكثر من تكلفة شرائها .

بند (٥) إيرادات سنوات سابقة .

بند (٦) تعويضات وغرامات مكتسبة .

بند (٧) مقابل فرق الإيجار المحسوب .

بند (٨) مقابل فرق الفوائد المحسوبة .

بند (٩) ما يقابل حصة العاملين فى أرباح الشركات التابعة .

ويقتصر هذا البند على الموازنات الجارية للمؤسسات الاقتصادية ، وتدرج حصة العاملين بهذا البنـــد بنفس القيمـــة التى تظهر بجانب الاستخدامات من هذه الموازنة .

بند (١٠) المحصل من الشركات مقابل الإدارة والإشراف :

ويقتصر هذا البند على المؤسسات الخاصـــة بالإشراف والرقابة والتنسيق وتقييم الأداء بالنسبة للشركات التابعة .

بند (١١) المحصل من الشركات مقابل الخدمات القانونية والمحاسبية :
ويقتصر هذا البند على الموازنات الجارية للمؤسسات الاقتصادية الإشرافيـــة .

بند (١٢) إيرادات متنوعة أخرى .

المجموعة الثانية ــ عجز العمليات الجارية :

وتنشأ عن زيادة الأستخدامات الجارية عن الإيرادوات الجارية ، وتتكون هذه المجموعة من الآتى :

بند (١) إعانة سد العجز إذا كانت الوحدة الاقتصادية تحصل على هذه الإعانة .

بند (٢) العجز المرحل إذا كانت الوحدة لا تحصـــل على إعانة لسد العجز .

المبحث الثالث

الاستخدامات والإيرادات الرأسمالية

أولا ـ الاستخدامات الرأسمالية:

يمكن تقسيم الاستخدامات الرأسمالية لموازنات الهيئات العامة والمؤسسات والوحدات الاقتصادية الى بابين :

الباب الرابع : الاستخدامات الاستثمارية .

الباب الخامس : التحويلات الرأسمالية .

وهى فى هذا تتشابه مع موازنة الجهاز الإدارى الحكومى .

الباب الرابع ـ الاستخدامات (المصروفات) الاستثمارية :

تمثل الاستخدامات الاستثمارية قيمة الاستثمار العينى فى السنة المالية التى تعد عنها الموازنة ، سواء كان فى مشروعات يتم تنفيذها فى نفس السنة أو يمتد تنفيذها الى سنوات مالية مقبلة .

وبالنسبة للهيئات العامة والوحدات الاقتصادية (الشركات والجمعيات التعاونية) فان استخداماتها الاستثمارية تمثل التكلفة التقديرية للمشروعات التى تقوم الهيئة أو الوحدة بتنفيذها .

أما المؤسسة فان استخداماتها تتمثل فى الآتى :

١ ـ الاستخدامات الاستثمارية الخاصة بمشروعات المؤسسة نفسها .

٢ ـ إجمالى الاستخدامات الاستثمارية للشركات أو الجمعيات التعاونية التابعة لها .

شريطة أن يتضمن مشروع الموازنة للمؤسسة بيانا باستثمارات الشركات أو الجمعيات التعاونية التابعة لها .

ويتعين أن تشتمل موازنة المؤسسات والهيئات والوحدات الاقتصادية على البيانات الآتية :

١ ـ تقسيم اعتمادات الاستخدامات الاستثمارية الى بنود وفقا لقطاعات خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

٢ ـ تقسيم هذه الاعتمادات طبقا لطبيعة المشروعات : إحلال وتجديد استكمال أو مشروعات جديدة .

٣ ـ تحليل الاعتمادات المقترحة لكل مشروع على أساس مكونات الاستثمار (أراضى ، إنشاءات ، آلات ، أبحاث فنية ، وسائل نقل) .

٤ ـ تحليل الاعتمادات نفسها طبقا لطريقة تمويل المشروع (تسهيلات انتمائية ، نقد محلى ، نقد أجنبى ، عملات حرة أو اتفاقيات) .

الباب الخامس ـ التحويلات الرأسمالية :

تعرف التحويلات الرأسمالية بأنها مصروفات لا ترتبط بالعمليات الجارية ، ولا يترتب عليها تكوين أصول جديدة فى نفس السنة المالية التى تعد عنها الموازنة .

وتنقسم موازنة الهيئات العامة والمؤسسات والوحدات الاقتصادية الى البنود الآتية :

بند (١) **المساهمة :**

ويمثل قيمة ما ينتظر أن تساهم به المؤسسة فى زيادة رؤوس أموال الشركات التابعة ، أو فى إنشاء شركات جديدة ، أو شراء شركات قائمة .

بند (٢) إقراض طويل الأجل :

ويمثل ما ينتظر أن تمنحه الهيئات العامة أو المؤسسات أو الوحدات الاقتصادية (مثل البنوك العقارية وبنوك التسليف الزراعية والصناعية) من قروض طويلة الأجل خلال السنة المـالية التى تعد عنها الموازنة •

بند (٣) سداد قروض طويلة الأجل محلية :

ويتمثل هذا فى أقساط القروض المحلية الطويلة الأجل التى ينتظر تسديدها خلال السنة المـالية التى تعد عنها الموازنة ، ويجب تبويب هذه الأقساط طبقا للجهـات التى يتعين التسـديد إليها مثل صندوق الاستثمار ، الهيئات العامة ، المؤسسات ، البنوك ••• الخ •

بند (٤) سداد قروض طويل الأجل خارجية :

ويتمثل فى أقساط القروض الطويلة الأجل الخارجية التى يتوقع سدادها خلال السنة المـالية التى تعد عنها الموازنة •

بند (٥) دفعات مقدمة للاستثمار :

والمقصود بهذا البند الدفعات التى يستوجب سدادها للموردين تحت حساب استيراد آلات ومعدات ترد فى سنوات مالية لاحقة •

بند (٦) استثمارات ماليـة :

وهو عبارة عن المبلغ الذى يتقرر استثماره فى سندات حكوميـة أو أوراق مالية من قبل المؤسسات والوحدات الاقتصادية •

بند (٧) الزيادة فى المخزون السلعى :

وتمثل قيمـة الزيادة عن الحـد الأدنى للمخـزون الذى يتعين الاحتفاظ به •

بند (٨) زيادة المدينين والأرصدة المدينة :

ويمثل هذا البند الفرق بين القيمة التقديرية للمدينين والأرصدة الدائنة فى نهاية السنة المـالية التى تعد عنها الموازنة وبين قيمتها فى أول تلك السنة المالية . وتنقسم هذه الأرصدة الى عدة أنواع منها : المدينين ، أوراق القبض ، والأرصدة النقدية .

بند (٩) نقص الدائنين والأرصدة الدائنة :

وهو عبارة عن الفرق بين القيمة التقديرية لكل من أرصدة البنوك الدائنة وأرصدة الدائنين فى أول السنة المـالية التى تعد عنها الموازنة عنها فى نهايتها .

بند (١٠) مصروفات تحويلية رأسمالية أخرى :

ثانيا ــ الإيرادات الرأسمالية :

يمكن تقسيم الإيرادات الرأسمالية للهيئات العـامة والمؤسسات والوحدات الاقتصادية الى الأبواب الآتية :

باب (٥) التمويل الذاتى :

وهو عبارة عن الأموال التى تتوافر للوحدة الاقتصادية من نشاطها الذاتى ، ويمكن تقسيمه الى البنود الآتية :

بند (١) احتياطى قانونى .

بند (٢) احتياطى شراء سندات حكومية .

بند (٣) احتياطى تمويل المشروعات .

بند (٤) احتياطى عام .

بند (٥) احتياطى سداد القروض والمساهمة .

بند (٦) احتياطى ارتفاع أسعار الأصول الثابتة .

بند (٧) احتياطيات أخرى .

بند (٨) فائض مرحل .

بند (٩) مخصص الإهلاك .

بند (١٠) مخصصات أخرى .

بند (١١) تكلفة أصول مباعة .

ويلاحظ أن الأرباح والخسائر التقديريه الناتجة عن بيع الأصول تظهر ضمن الإيرادات التحويلية الجارية (أرباح رأسمالية) أو بند (خسائر رأسمالية) ضمن المصروفات التحويلية الجارية التخصصية .

باب (٦) المساهمة :

ويمكن تقدير هذا الباب على أساس ما ينتظر أن تحصل عليه الوحدة الاقتصادية خلال السنة المالية التى تعد عنها الموازنة ، ويمكن تقسيم هذا الباب الى البنود الآتية :

بند (١) لزيادة رأس مال شركة جديدة .

بند (٢) لإنشاء شركة جديدة .

بند (٣) لشراء شركة قائمة .

باب (٧) القروض :

وتقدر قيمة هذا الباب على أساس ما ينتظر أن تحصل عليه الوحدة من القروض الخارجية والمحلية لتنفيذ استثماراتها .

ويقسم الى :

بند (١) قروض خارجية .

بند (٢) قروض محلية .

باب (٨) تمويل استثمارات الشركات التابعة :

عند تقييم جانب الاستخدامات للموازنة الاستثمارية يقسم بحيث يشمل الاستخدامات الاستثمارية للمؤسسة نفسها ، كما يشمل إجمالى الاستخدامات الاستثمارية للشركات التابعة . ويخصص هذا الباب لبيان مصادر تمويل الاستخدامات الاستثمارية لهذه الشركات التابعة . وتمثل قيمة البنود التى يتكون منها هذا الباب إجمالى قيمة مصادر التمويل التى تستخدمها الشركات التابعة . ويضم هذا الباب البنود الآتيـة :

بند (١) قروض خارجية .

بند (٢) مقابل دفعات مقدمة .

بند (٣) مخصص الإهلاك .

بند (٤) الاحتياطيات .

بند (٥) تكلفة صول مباعة .

بند (٦) مساهمة .

باب (٩) فائض التمويل الذاتى للشركات المتاح للمؤسسة :

فائض التمويل الذاتى لكل شركة عبارة عن مقدار الزيادة فى إيراداتها الرسمالية عن استخداماتها الرسمالية . ويؤول هذا الفائض الى المؤسسة التى تتبعها الشركة بحيث يمكن أن تستخدمه لتمويل استثمارات الوحدات التى تقل إيراداتها الرسمالية عن استخداماتها الرسمالية .

باب (١٠) الإيرادات التحويلية الرأسمالية :

ويمثل هذا الباب الآتى :

١ — القيمة التقديرية للنقص فى أرصدة عناصر الأصول المتداولة (المخزون السلعى — المدينين — الأرصدة النقدية) .

٢ — القيمة التقديرية للزيادة فى أرصدة عناصر الخصوم المتداولة (البنوك الدائنة — الدائنين — أوراق الدفع) .

وينقسم هذا الباب الى البنود الآتية :

بند (١) النقص فى المخزون السلعى .

بند (٢) نقص المدينين والأرصدة المدينة .

بند (٣) زيادة الدائنين والأرصدة الدائنة .

بند (٤) الزيادة فى أرصدة البنوك الدائنة .

بند (٥) إيرادات رأسمالية أخرى ، وأهمها المحصل من أقساط القروض المستحقة للغير .

كيفية اعداد الموازنة التقديرية
لشركة صناعية

فيما يلى البيانات المتعلقة باعداد الموازنة التقديرية لإحدى الشركات الصناعية عن السنة المــالية ١٩٧٨/٧٧ م :

١ ــ تقدر المبيعات طبقا للأسس الآتية :

(أ) من منتجــات الشركة ٥٧٫٠٠٠ وحدة ، ومعدل سعر البيع للوحدة ١٨٠ ريال .

(ب) من البضائع المشتراة بغرض البيع ١٨٫٠٠٠ وحدة ، ومعدل سعر بيع الوحدة ٢٢٢ ريال .

٢ ــ يقدر المخزون كالآتى :

	١٩٧٧/٧/١	١٩٧٨/٦/٣٠
منتجات جاهزة من انتاج الشركة	١٤٤٠٠ وحدة	١٦٨٠٠ وحدة
انتاج تحت التشغيل (بالتكلفة)	٢٤٠٠٠ ريال	١٦٦٨٠٠ ريال
بضائع مشــتراة	٤٨٠٠ وحدة	٣٠٠٠ وحدة

٣ ــ تقدر تكلفة انتاج الوحدة بمصانع الشركة فى عامى ١٩٧٧/٧٦ ، ١٩٧٨/٧٧ بمبلغ ١٦٨ ريال ، ١٥٠ ريال على التوالى بينما تقــدر تكلفة شراء الوحدة من البضائع بغــرض البيع لنفس العــامين السابقين بمبلغ ١٩٨ ريال ، ٢٠٤ ريال على التوالى .

٤ ــ تقدر تكلفة قطع الغيار التى قررت الشركة انتاجها بمصانعهــا لاستخدامها الذاتى بمبلغ ٢٣١٠٠٠ ريال كما تقدر إيرادات الشركة من عمليات التشغيل للغير بمبلغ ١٩٥٠٠٠ ريال .

٥ ــ تقدر اعانة الانتاج التى ينتظر ان تحصل عليها الشركة خلال عام ١٩٧٨/٧٧ م ٦٠٠٠٠ ريال .

٦ ــ تقدر ايرادات الشركة من استثماراتها فى الأصول المالية كما يلى : ١٤٤٠٠ ريال أرباح أوراق مالية ، ٢١٦٠٠ ريال فوائد سندات ، ٨٠٠ ريال فوائد دائنة أخرى •

٧ ــ تقدر الأجور النقدية بمبلغ ٧٢٠٠٠٠ ريال ، والرواتب والبدلات بمبلغ ٢٣٤٠٠ ريال ، والمزايا النقدية بمبلغ ٨٧٦٠٠ ريال ، والمزايا العينية بمبلغ ١٥٩٠٠٠ ريال •

٨ ــ تقدر تكلفة الخامات المحلية بمبلغ ٨٤٦٠٠٠ ريال ، والخامات المستوردة بمبلغ ١٥٠٠٠٠ ريال ، وقطع الغيار المستورد ٥٤٠٠٠ ريال ، كما تقدر احتياجات الشركة من مواد التعبئة والتغليف بمبلغ ٥١٠٠٠ ريال ومن الأدوات الكتابية بمبلغ ١٥٠٠٠ ريال •

٩ ــ يقدر مصروف الاعلان بمبلغ ١٥٢٤٠ ريال ، وايجار الآلات الحاسبة ١٩٢٠٠ ريال ، والخدمات القانونية والمحاسبية ٢١٠٠٠ ريال والتأمينات مبلغ ٧٢٠٠ ريال ، والعمولات التجارية بمبلغ ٤١٤٠٠ ريال •

١٠ــ تبلغ الرسوم الجمركية على الخامات المستوردة ٤ ٪ وعلى قطع الغيار ١٠ ٪ وعلى مشتريات البضائع بغرض البيع ١٥ ٪ •

١١ــ يتم حساب مخصصات الأهلاك كالآتى :

الآلات والمعدات ٦ ٪ سنويا على القيمة الدفترية لها والبالغة ١٥٠٠٠٠٠ ريال •

المبانى ٣ ٪ على القيمة الدفترية لها والبالغة ٧٢٠٠٠٠ ريال •

وسائل النقل الداخلى ٨ ٪ على القيمة الدفترية والبالغة ١٨٠٠٠٠ ريال •

١٢– يتكون رأس المال المستثمر من الآتى :

٠٠٠ ١٥٠ سهم ، قيمة السهم ٢٤ ريال مدفوعة بالكامل •

٠٠٠ ٦٠٠ ريال احتياطيات ومخصصات أخرى •

٠٠٠ ٤٨٠ ريال قروض طويلة الأجل وسعر فائدتها ٩ ٪ سنويا •

١٣– تقدر القيمة الايجارية للمبانى بمبلغ ٣٧٢٠٠ ريال سنويا •

١٤– يبلغ معدل الفائدة المحدده من قبل وزارة المالية (الخزانة) ٥ر٤٪•

١٥– تقدر قيمة الاعانات للغير بمبلغ ٣٦٠٠ ريال والضرائب العقارية بمبلغ ١٣٨٠٠ ريال •

١٦– تقدر ضرائب الدخل بمبلغ ١٠٨٠٠٠ ريال •

١٧– أما الفائض المحتجز فقد تقرر ان يكون كالآتى :

احتياطى قانونى	٥ ٪
احتياطى شراء سندات حكومية	٥ ٪
احتياطى ارتفاع أسعار الأصول الثابتة	٥ ٪

والمطلوب :

استخدام البيانات السابقة فى اعداد الموازنة التقديرية للعمليات الجارية عن السنة المالية ١٩٧٨/٧٧ م •

الحـــل

أولا : الايرادات الجارية

الباب الأول : ايرادات النشاط الجارى :

بند (١) **الانتاج بسعر البيع :**

نوع ١ – المبيعات من الانتاج التام = ٥٧٠٠٠ × ١٨٠

= ٢٦٠٠٠٠ ١٠ ريال

نوع ٢ — التغير فى مخزون الانتاج التام بالتكلفة =(١٦٨٠٠×١٥٠) — (١٤٤٠٠ × ١٦٨ = ٠٠٠ ٢٥٢٠ — ٢٤١٩٢٠٠ = ١٠٠٨٠٠ ريال

نوع ٣ — فرق تقييم التغير فى مخزون الانتاج التام على أساس سعر البيع ناقصا تكلفة قيمة التغير فى المخزون بسعر البيع

= (١٦٨٠٠ — ١٤٤٠٠) × ١٨٠ = ٠٠٠ ٤٣٢ ريال

قيمة التغير فى المخزون بسعر التكلفة = ٨٠٠ ١٠٠ (نوع ٢)

∴ فرق تقييم التغير = ٤٣٢٠٠٠ — ١٠٠٨٠٠ =

= ٣٣١٢٠٠ ريال •

نوع ٤ — التغير فى مخزون الانتاج غير التام بالتكلفة

= ١٦٦٨٠٠ — ٢٤٠٠٠ = ١٤٢٨٠٠ ريال

اجمالى بند (١) :

الانتاج بسعر البيع = ٠٠٠ ٢٦٠ ١٠ + ٨٠٠ ١٠٠ +

+ ٢٠٠ ٣٣١ + ٨٠٠ ١٤٢ = ٨٠٠ ٨٣٤ ١٠ ريال •

بند (٢) — **البضائع بغرض البيع :**

نوع ١ — المبيعات من البضائع المشتراة بغرض البيع

= ١٨٠٠٠ × ٢٢٢ = ٣٩٩٦٠٠٠ ريال •

نوع ٢ — التغيرفى مخزون البضائع المشتراة بغرض البيع على أساس التكلفة = (٣٠٠٠ × ٢٠٤) — (٤٨٠٠ × ١٩٨)

= ٦١٢٠٠٠ — ٩٥٠٤٠٠ = — ٣٣٨٤٠٠ ريال (بالسالب) •

نوع ٣ — فرق تقييم التغير فى مخزون البضائع المشتراة بغرض البيع على أساس سعر البيع ناقصا التكلفة •

قيمة التغير فى المخزون بسعر البيع = (٣٠٠٠ — ٤٨٠٠) = ٢٢٢
= — ١٨٠٠ × ٢٢٢ = — ٣٩٩٦٠٠ ريال (بالسالب)
قيمة التغير فى المخزون بسعر التكلفة = — ٣٣٨٤٠٠ ريال
(بالسالب) (نوع ٢)

∴ فرق تقييم التغير = — ٣٩٩٦٠٠ — (— ٣٣٨٤٠٠) =
= — ٦١٢٠٠ (بالسالب) •

اجمالى بند (٢) :

= ٣٩٩٦٠٠٠ + (— ٣٣٨٤٠٠) + (— ٦١٢٠٠) =
= ٣٥٩٦٤٠٠ ريال •

بند (٣) ايرادات تشغيل وخدمات :

نوع ١ — مشغولات داخلية تامة بالتكلفة = ٢٣١٠٠٠ ريال •

نوع ٢ — ايرادات تشغيل للغير = ١٩٥٠٠٠ ريال •

اجمالى بند (٣) :

ايرادات تشغيل وخدمات = ٢٣١٠٠٠+١٩٥٠٠٠ = ٤٢٦٠٠٠ ريال•

الباب الثانى : الأعانات الاقتصادية :

بند (١) اعانات الانتاج = ٦٠٠٠٠ ريال •

الباب الثالث : ايرادات الأوراق المالية :

بند (١) أرباح الأوراق المالية = ١٤٤٠٠ ريال •

بند (٢) فوائد السندات والقروض = ٢١٦٠٠ ريال •

اجمالى الباب الثالث :

= ١٤٤٠٠ + ٢١٦٠٠ = ٣٦٠٠٠ ريال •

الباب الرابع : الايرادات التحويلية :

بند (٢) الفوائد الدائنة الأخرى = ٨٠٠ ريال •

بند (٧) مقابل فرق الايجار المحسوب

= القيمة الايجارية — مخصص اهلاك المبانى

= ٣٧٢٠٠ — ٧٢٠٠٠٠ × ٣ / ١٠٠

= ٣٧٢٠٠ — ٢١٦٠٠ = ٥٦٠٠ ريال •

بند (٨) مقابل فرق الفوائد المحسوبة =

الفائدة على المـال المستثمر — الفوائد المحلية والخـارجية على القروض •

∴ رأس المال المستثمر = (١٥٠٠٠٠ × ٢٤) + ٦٠٠٠٠٠×٤٨٠٠٠٠

= ٤٦٨٠٠٠٠ ريال •

يستبعد من ذلك قيمة المبانى ٧٢٠٠٠٠ ريال •

∴ القيمة التى تحسب عنها الفـوائد = ٤٦٨٠٠٠٠ — ٧٢٠٠٠٠

= ٣٩٦٠٠٠٠ر

∴ الفوائد المحسوبة = ٣٩٦٠٠٠٠ × $\frac{٤٥}{١٠٠٠}$ = ١٧٨٢٠٠ ريال

الفوائد المدفوعة = ٤٨٠٠٠٠ × $\frac{٩}{١٠٠}$ = ٤٣٢٠٠ ريال •

∴ فرق الفوائد المحسوبة = الفوائد المحسوبة ــ الفوائد المدفوعة

= ١٧٨٢٠٠ ــ ٤٣٢٠٠ = ١٣٥٠٠٠ ريال ٠

∴ اجمالى الباب الرابع :

= ٨٠٠ + ٥٦٠٠ + ١٣٥٠٠٠ = ١٤١٤٠٠ ريال ٠

ثانيا : الأستخدامات الجارية ٠

الباب الأول : المرتبات وما فى حكمها :

أجور نقدية	٧٢٠٠٠٠	
رواتب وبــدلات	٢٣٤٠٠	
		٧٤٣٤٠٠ ريال ٠
مزايا عينيــة	١٥٩٠٠٠	
مزايا نقــدية	٨٧٦٠٠	
		٢٤٦٦٠٠ ريال ٠
		٩٩٠٠٠٠ ريال ٠

الباب الثانى : المصروفات العامة :

أولا : مجموعة المستلزمات السلعية :

خامات محلية	٨٤٦٠٠٠	
خامات مستوردة	١٥٠٠٠٠	
قطع غيارات مســتوردة	٥٤٠٠٠	
أدوات كتــابية	١٥٠٠٠	
مواد تعبئة وتغليف	٥١٠٠٠	
		١١١٦٠٠٠ ريال ٠

ثانيا : مجموعة المشتريات بغرض البيع : كمية المشتريات = كمية المبيعات + رصيد آخر المدة ـ رصيد أول المدة

= (١٨٠٠٠ + ٣٠٠٠) ـ ٤٨٠٠ = ١٦٢٠٠ وحدة .

∴ تكلفة المشتريات = ١٦٢٠٠ × ٢٠٤ = ٣٣٠٤٨٠٠ ريال .

ثالثا : مجموعة المستلزمات (المصروفات) الخدمية :

مصروفات اعلان	١٥٢٤٠
ايجار آلات حاسبة	١٩٢٠٠
خدمات قانونية ومحاسبية	٢١٠٠٠
تأمينـــات	٧٢٠٠
عمولات تجارية	٤١٤٠٠
	١٠٤٠٤٠ ريال .

الباب الثالث : المصروفات التحويلية :

أولا : مجموعة المصروفات التحويلية الجارية :

الضرائب والرسوم السلعية :

رسوم على الخامات المستوردة = ١٥٠٠٠٠ × $\frac{٤}{١٠٠}$ = ٦٠٠٠ ريال

رسوم على قطع الغيار المستوردة = ٥٤٠٠٠ × $\frac{١٠}{١٠٠}$ = ٥٤٠٠ ريال

رسوم على مشتريات البضائع بغرض البيع

= ٣٣٠٤٨٠٠ × $\frac{١٥}{١٠٠}$ = ٤٩٥٧٢٠

الاجمالى = ٥٠٧١٢٠

الأهـــلاك

الآلات والمعدات = ١٥٠٠٠٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ = ٩٠٠٠٠

المبـــــانى = ٧٢٠٠٠٠ × $\frac{٣}{١٠٠}$ = ٢١٦٠٠

وسائل النقل الداخلى = ١٨٠٠٠٠ × $\frac{٨}{١٠٠}$ = ١٤٤٠٠

الأجمـــالى = ١٢٦٠٠٠ريال.

الفوائد المحلية = ٤٨٠٠٠٠ × $\frac{٩}{١٠٠}$ = ٤٣٢٠٠

فرق الفوائد المحسوبة = ١٣٥٠٠٠

فرق الايجار المحسوب = ٥٦٠٠

فرق تقييم التغير فى المخزون = ٣٣١٢٠٠ ــ ٦١٢٠٠ = ٢٧٠٠٠٠ريال.

ثانيا : مجموعة المصروفات التحويلية الجارية التخصصية .

اعانات للغير ٣٦٠٠ ريال ، ضرائب عقارية ١٣٨٠٠

المجموع ١٧٤٠٠ ريال

ثالثا : فائض العمليات الجارية .

فائض العمليات الجــارية = اجمـــالى الايرادات الجـــارية ــ الأستخدامات الجارية .

اجمالى الايرادات الجارية :

الباب الأول : ايرادات النشاط الجارى

= ١٠٨٣٤٨٠٠ × ٣٥٩٦٤٠٠ + ٤٣٦٠٠٠ = ١٤٨٥٧٢٠٠

الباب الثانى : الأعانات = ٦٠٠٠٠

الباب الثالث : إيرادات الأوراق المالية = ٣٦٠٠٠

الباب الرابع : الايرادات التحويلية = ١٤١٤٠٠

إجمالى الايرادات الجارية = ١٥٠٩٤٦٠٠ ريال

إجمالى الأستخدامات الجارية :

الباب الأول : المرتبات وما فى حكمها	١٩٠٠٠٠
الباب الثانى : المصروفات العامة :	
أولا : مجموعة المستلزمات السلعية	١١١٦٠٠٠
ثانيا : مجموعة المشتريات بغرض البيع	٣٣٠٤٨٠٠
ثالثا : مجموعة المستلزمات (المصروفات) الخدمية	١٠٤٠٤٠
الباب الثالث : المصروفات التحويلية :	
أولا : مجموعة المصروفات التحويلية الجارية :	
= (٥٠٧١٢٠ + ١٣٦٠٠٠ + ٤٣٢٠٠ + ٣٥٠٠٠ + ٥٦٠٠ + ٢٧٠٠٠٠	= ١٠٨٦٩٢٠
ثانيا : مجموعة المصروفات التحويلية الجارية التخصصية	= ١٧٤٠٠
اجمالى الأستخدامات الجارية	= ٦٦١٩١٦٠

∴ فائض العمليات الجارية =

= ١٥٠٩٤٦٠٠ — ٦٦١٩١٦٠ = ٨٤٧٥٤٤٠ ريال.

الفائض القابل للتوزيع =

٨٤٧٥٤٤٠ — ١٠٨٠٠٠ = ٨٣٦٧٤٤٠ ريال.

الاحتياطى القــانونى = ٨٣٦٧٤٤٠ × $\frac{٥}{١٠٠}$ = ٤١٨٣٧٢ ريال.

احتياطى شراء سندات حكومية =

= ٨٣٦٧٤٤٠ × $\frac{٥}{١٠٠}$ = ٤١٨٣٧٢ ريال.

احتياطى ارتفاع أسعار الأصول الثابتة =

٨٣٦٧٤٤٠ × $\frac{٥}{١٠٠}$ = ٤١٨٣٧٢ ريال.

إجمالى الاحتياطيات =

= ٤١٨٣٧٢ + ٤١٨٣٧٢ + ٤١٨٣٧٢ = ١٢٥٥١١٦ ريال .

الفائض الموزع = الفائض القابل للتوزيع — الاحتياطيات (الفائض المحتجز) = ٨٣٦٧٤٤٠ — ١٢٥٥١١٦ = ٧١١٢٣٢٤ ريال .

وباستخدام هذه التقديرات يمكن اعداد حساب التوزيع كالآتى :

منــه — د / التوزيع — لــه

منه		له	
١٠٨٠٠٠	ضرائب الدخل (أ. ت. ص. قيــم منقولة)	٨٤٧٥٤٤٠	فائض العمليات الجارية
٤١٨٣٧٢	احتياطى قانونى		
٤١٨٣٧٢	احتياطى شراء سندات حكومية		
٤١٨٣٧٢	احتياطى ارتفاع أسعار الأصول الثابتة		
٧١١٢٣٢٤	الفائض الموزع (رصيد)		
٨٤٧٥٤٤٠		٨٤٧٥٤٤٠	

الموازنة التقديرية لشركة س للسنة المالية
١٩٧٨/٧٧ العمليات الجارية

بند	مجموعة	باب	الاستخدامات الجارية	١٩٧٨/٧٧ جزئى	١٩٧٨/٧٧ كلى	بند	مجموعة	باب	الايرادات الجارية	١٩٧٨/٧٧ جزئى	١٩٧٨/٧٧ كلى
		١	المرتبات وما فى حكمها					١	ايرادات النشاط الجارى		
	١		اجور نقدية وبدلات		٧٤٣٤٠٠	١			الانتاج بسعر البيع	١٠٨٣٤٨٠٠	
	٢		مزايا عينية ونقدية		٢٤٦٦٠٠	٢			البضائع بغرض البيع	٣٥٩٦٤٠٠	
		٢	مصروفات عامة			٣			ايرادات تشغيل وخدمات	٤٢٦٠٠٠	٤٨٥٧٢٠٠
	١		مستلزمات سلعية		١١١٦٠٠٠			٢	الاعانات الاقتصادية		
	٢		مشتريات بغرض البيع		٣٣٠٤٨٠٠	١			اعانات الانتاج		٦٠٠٠٠
	٣		مستلزمات خدمية		١٤٠٤٠			٣	ايرادات أوراق مالية		
		٣	مصروفات تحويلية			١			ارباح أوراق مالية	١٤٤٠٠	
	٤		مصروفات تحويلية جارية			٢			فوائد السندات والقروض	٢١٦٠٠	
١			ضرائب ورسوم سلعية	٥٠٧١٢٠					الايرادات التحويلية		٣٦٠٠٠
٢			اهــلاك	١٢٦٠٠٠		٢			فوائد دائنة أخرى	٨٠٠	

(تابع) الموازنة التقديرية لشركة س للسنة المالية ١٩٧٨/٧٧ العمليات الجارية

ع.ت	مجموعة	ح.م	الأستخدامات الجارية	١٩٧٨/٧٧ جزئى	١٩٧٨/٧٧ كلى	ع.ت	مجموعة	ح.م	الايرادات الجارية	١٩٧٨/٧٧ جزئى	١٩٧٨/٧٧ كلى
٤			فوائد محلية	٤٣٢٠٠		٧			مقابل فرق الايجار المحسوب	٥٦٠٠	
٧			فرق الفوائد المحسوبة	١٣٥٠٠٠		٨			مقابل فرق الفوائد المحسوبة	١٣٥٠٠٠	
٨			فرق الايجار المحسوب	٥٦٠٠							
٩			فرق تقييم التغير فى المخزون	٢٧٠٠٠٠	١٠٨٦٩٢٠						١٤١٤٠٠
٥			مصروفات تحويلية تخصصية		١٧٤٠٠						
			فائض العمليات الجارية								
			ضرائب الدخل	١٠٨٠٠٠							
			فائض محتجز								
			احتياطى قانونى	٤١٨٣٧٢							
			احتياطى شراء سندات حكومية	٤١٨٣٧٢							
			احتياطى ارتفاع اسعار الأصول الثابتة	٤١٨٣٧٢							
			فائض موزع	٧١١٢٣٢٤	٨٤٧٥٤٤٠						
			اجمالى الأستخدامات الجارية		٦٦١٩١٦٠				اجمالى الايرادات الجارية		٦٦١٩١٦٠

الفصل الرابع

المصـــروفات

(مستنداتها ـــ دفاترها ـــ طريقة قيدها)

المبحث الأول

مستندات المصروفات وغيرها من المدفوعات

المبحث الثانى

دفاتر المصـــروفات

المبحث الثالث

طريقة قيد المصروفات

تمـــارين

المبحث الأول

مستندات المصروفات وغيرها من المدفوعات

يعتبر الهدف الأساسى للمحاسبة الحكومية أحكام الرقابة على الأموال العامة سواء كان عند تحصيل هذه الأصول أو عند صرفها .

ولمراقبة المصروفات الحكومية يستلزم الأمر امساك مجموعة من المستندات تعتبر أساسا للقيد فى الدفاتر .

ويمكن تقسيم هذه المجموعة إلى قسمين :

القسم الأول : مستندات القيد الأصلى :

وهى المستندات التى يتم القيد منها مباشرة فى الدفاتر ، وتتمثل هذه المستندات فى :

١ ــ استمارة اعتماد الصرف (نموذج رقم ٤١ « حسابات »)

٢ ــ كشف التسوية (نموذج رقم ٥٥ « حسابات »)

٣ ــ كشف صرف المرتبات للموظفين (نموذج رقم ٤٢ « حسابات »)

٤ ــ استمارة صرف مرتب (نموذج رقم ٤٣ « حسابات »)

٥ ــ استمارة مصاريف الانتقال وبدل السفر .

٦ ــ استمارة استعاضة المنصرف من السلفة المستديمة .

القسم الثانى : المستندات الأخرى من غير مستندات القيد الأصلى :

ترفق هذه المستندات بمستندات القيد الأصلى وذلك لتعزيز العمليات الواردة بها . وهذه المستندات تكون خاصة بعمليات معينة علما

بأنه عند صرف قيمتها يقتضى الأمر تحرير مستند قيد أصلى مما أوردناه فى القسم الأول وتشمل هذه المجموعة الآتى :

١ — استمارة صرف أجور العمال •

٢ — استمارة صرف من السلفة المستديمة (نموذج رقم ٤٤ «حسابات»)

٣ — استمارة نقل الركاب •

٤ — استمارة نقل البضائع •

ومن الجدير بالملاحظة أن هناك عدد آخر من المستندات الأخرى التى تتطلبها المحاسبة الا أننا اكتفينا بأهمها •

وسنقوم هنا بشرح كل من استمارة اعتماد الصرف وكشف التسوية لأهميتهما الخاصة فى المحاسبة الحكومية •

١ — **استمارة اعتماد الصرف** (نموذج رقم ٤١ « حسابات »)

سميت هذه الاستمارة بهذا الاسم لأنها تتضمن طلب الترخيص بصرف المبالغ المدونة فيها من الجهات الادارية المسئولة قبل اتمام عملية الصرف •

وتستخدم هذه الاستمارة لصرف المبالغ المطلوبة من الجهات الحكومية سواء كان الصرف بموجب شيكات على البنك المركزى أو كان الصرف بموجب أذون صرف على الخزائن العامة[1] فهى تستعمل فى جميع الصرفيات ما عدا تلك التى لها نموذج معين خاص بها •

— تتكون استمارة اعتماد الصرف من أربعة أقسام متسلسلة الواحد بعد الآخر بحيث يتكون مجموعها بعد ملئها بيان واضح وشامل عن حدود وأسباب الصرف والمستندات المقررة له وعن بنود الموازنة

---

(١) يلاحظ ان اذون الصرف (الحوالات) لم تستخدم الى الآن فى اليمن وإنما ذكرت للعلم بالشىء .

أو غيرها من الحسابات التى يخصم بالمبلغ عليها وبيان تأشيرات المراجعة من المختصين وتأشيرات اعتمـاد الصرف من الرئيس الادارى وتأشيرات القيد فى سجل حصر طلبات الصرف الواردة وتأشيرات سحب الشيك أو اذن الصرف وأخيرا تتضمن اقرارا باستلام الشيك أو الأذن المحرر بموجبها •

ومن ثم فان الأربعة الأقسام تتمثل فى الآتى :

القسم الأول (أ) :

وتدون به البيانات الآتية :

١ ــ اسم الوزارة أو الجهاز أو المصلحة •

٢ ــ اسم لواء مكتب •

٣ ــ اسم الجهة التى يسحب عليها الشيك (أحد فروع البنك المركزى)•

٤ ــ اسم صاحب الحق الذى يستحق المبلغ •

٥ ــ بيان الفواتير المقدمة من صاحب الحق للمطالبة وتاريخ كل منهـا ورقمها المسلسل الذى تعطيه لها المصلحة •

٦ ــ اسم من سحب الشيك له إذا كان صاحب الحق قد وكل غيره أو تنازل عن المبلغ أو وقع حجز عليه •

٧ ــ المبلغ المستحق صرفه •

٨ ــ الباب والبند والنوع المخصوم عليها •

٩ ــ عدد المرفقات المقررة لعملية الصرف •

١٠ــ تاريخ حدوث الصرف ورقم القيد فى يومية استمارات الصرف •

١١ــ قيمة الاستقطاعات مثل الدمغات أو الغرامات أو أى مبالغ أخرى تخصم من المبلغ المستحق أصلا •

١٢ــ صافى المبلغ المستحق صرفه بالأرقام والحروف •

١٣ــ توقيع الموظف المختص بالحسابات •

القسم الثانى (ب) :

وتدون به البيانات الآتية :

١ ــ رقم القيد فى سجل استمارات اعتماد الصرف وتاريخ القيد وتوقيع الموظف المختص بهذا القيد •

٢ ــ اقرار من كاتب سجل الحجوزات والتنازلات بما إذا كان هناك حجوزات على الشخص المستحق له المبلغ من عدمه وتوقيع الكاتب فى هذا السجل •

٣ ــ اقرار بأن البند المختص يسمح بصرف المبلغ المستحق وتوقيع الموظف المختص •

٤ ــ اقرار من ماسك دفتر المصروفات بأن المبلغ أضيف بالحساب المختص وتاريخ القيد والتوقيع •

القسم الثالث (ج) :

ويثبت به :

١ ــ اعتماد سحب الشيك وتاريخ هذا الاعتماد •

٢ ــ توقيع مدير الحسابات •

القسم الرابع (د) :

ويدون به :

١ ــ رقم القيد بدفتر اليومية العامة وتاريخ القيــد وتوقيع الموظف المختص •

٢ ـ توقيعات موظفى القيد بالدفاتر الأخرى •

٣ ـ رقم الشيك المسحوب وتاريخه وتوقيع الموظف الذى حرر الشيك •

٤ ـ توقيع مستلم الشيك (صاحب الحق أو كاتب التصدير) بما يفيد استلامه للشيك وتاريخ الاستلام •

وفيما يلى نموذج لاستمارة اعتماد الصرف (نموذج رقم ٤١ « حسابات ») •

ومن الجدير بالملاحظة ان استمارة اعتماد الصرف تقوم مقام قيود اليومية للعمليات التى تقيد بها لأنها تتضمن الجانب المدين من القيد وهو بنود الميزانية (أو غيرها من الحسابات) المخصوم عليها وتتضمن الجانب الدائن من القيد وهو الاستقطاعات والشيكات أو أذون الصرف (د / الحوالات) •

الجمهورية العربية اليمنية
وزارة المــالية

(نموذج رقم ٤١ « حسابات »)

استمارة اعتماد الصرف

وزارة / جهاز مركزى / مصلحة .... المبلغ المستحق الى ....

لواء مكتب .... بموجب الطلبات طيه ....

يسحب شيك على البنك المركزى فرع ..... باسم صاحب الحق أو باسم

ويرسل إليه بعنوان ....

المبلغ		البيان	رقم	تاريخ	المخصوم عليه والنوع الباب والبند			عدد المرفقات
ف	ريال				باب	بند	نوع	
		الجملة						

توقيع الموظف المختص

توقيع رئيس الجهة

هذا الجزء خاص بالحسابات :

تابع نموذج ٤١ « حسابات »

(أ) أصل المبلغ

القطعيات

ف	ريال	ف	ريال	
				جمل الاستقطاعات
				صافي المبلغ المستحق صرفه وقدره
				توقيع الموظف المختص بالحسابات

(ب)

١ ـ قيد فى سجل استمارات اعتماد الصرف برقم ...... بتاريخ ....

التوقيع ....

٢ ـ اقرار كاتب سجل الحجوزات والتنازلات ...... التوقيع ......

٣ ـ اقرار بأن ربط البند المختص يسمح بالصرف ...... التوقيع ....

٤ ـ اقرار بأن المبلغ أضيف بحساب ...... بتاريخ ...... التوقيع ...

(ج)

يعتمد سحب شيك بمبلغ ....

التاريخ .... توقيع مدير الحسابات ....

(د)

١ ـ رقم القيد بدفتر اليومية العام ..... التاريخ ..... التوقيع .....

٢ ـ توقيعات موظفى القيد بالدفاتر الأخرى ....

٣ ـ رقم الشيك المسحوب وتاريخه .... التوقيع ....

٤ ـ توقيع مستلم الشيك (صاحب الحق أو كاتب التصدير) ....

التاريخ ....

٢ ــ كشف التسوية (نموذج رقم ٥٥ « حسابات »)

يسمى هذا الكشف عادة « اذن تسوية » ويخصص لقيد عمليات التسوية أى العمليات التى لا تتضمن مدفوعات نقدية بشيكات أو بأذون صرف فهذه المدفوعات تقيد باستمارة اعتماد الصرف كما سبق ذكره • كما يخصص كشف التسوية أيضا لقيد المتحصلات النقدية من ايرادات أو غيرها ، وقيد حركة النقود • وتعتمد كشــوف التسوية من رئيس المصلحة أو من مدير الحسابات أو وكيله قبل قيدها بالدفاتر وتعطى أرقاما مسلسلة شهرية على خلاف استمارات اعتماد الصرف التى تعطى أرقاما مسلسلة سنوية •

ويتكون كشف التسوية من جانبين أحدهما مدين ويسمى « أصول » والآخر دائن ويسمى « خصوم » وبينهما خانة تسمى « بيان التسوية » أو نوع التسوية « كما أنه قد يحتوى على خانة لرقم الصفحة فى دفتر الأستاذ وتوقيع موظفى الحسابات •

وبأعلاه مكان لاسم المصلحة ورقم وتاريخ القيد باليومية العامة •

وفيما يلى نموذج لكشف التسوية (نموذج رقم ٥٥ « حسابات »)•

الجمهورية العربية اليمنية (نموذج رقم ٥٥ « حسابات »)

وزارة المـــالية ------------------------------------

كشـــف التسوية

وزارة / محافظة / هيئة ------------------------------------

مصلحة / مكتب ------------------------------------

قيدت التسوية باليومية العامة تحت رقم ------------------------------------

بتاريخ ------------ سنة ١٩ بحساب شهر ------------------

مـــدين				بيانات التسوية	دائن			
جملة		مفردات			مفردات		جملة	
ف	ريال	ف	ريال		ف	ريال	ف	ريال

تقيد التسويات الموضحة أعلاه فى الدفاتر ، مدير الحسابات

تحريرا فى / / ١٩ يعتمد ،

رئيس الجهة

المبحث الثانى

دفاتر المصروفات

(دفتر يومية استمارات اعتماد الصرف ـ دفتر يومية التسويات ـ دفتر حساب المصروفات) .

١ ـ دفتر يومية استمارات اعتماد الصرف :

يخصص هذا الدفتر لاثبات قيم استمارات اعتماد الصرف بجانبها المدين والدائن أى أنه يقيد فى هذا الدفتر جميع المبالغ التى يتم صرفها سواء بشيكات أو باذون صرف وذلك فى حدود ميزانية الوحدة الادارية ومن ثم فان استمارات اعتماد الصرف تعطى أرقام مسلسلة سنوية هى نفس أرقام القيد فى هذا الدفتر .

وعلى الرغم من أن هذا الدفتر هو دفتر يومية الا أن له جانب مدين وجانب دائن شأنه شأن دفتر الأستاذ . ويقسم كل جانب الى خانات تحليلية وفقا لأنواع الحسابات التى تقيد به مثل المصروفات والحسابات الجارية .

وفيما يلى نموذج لدفتر يومية استمارات اعتماد الصرف .

٢ ـ دفتر يومية التسويات :

ويعتبر من دفاتر المصروفات لأنه مخصص لقيد عمليات تســوية المصروفات أى العمليات التى لا تتضمن مدفوعات نقدية بشــيكات أو بأذون صرف . إذا فهذا الدفتر مخصص لاثبات قيم كشوف التسوية

مع اعطائها أرقاما مسلسلة شهرية هى نفس أرقام القيد بهذا الدفتر على التوالى .

كما يرحل الى الدفتر فى نهاية اليوم مجموع خانات دفتر استمارات اعتماد الصرف ويستخرج منه اجمالى عمليات اليوم التى تشمل عمليات الحسبة اليومية الذى يستخرج من دفتر الأستاذ .

وفيما يلى نموذج لدفتر يومية التسويات .

الجمهورية العربية اليمنية

وزارة المالية

الجانب المدين (منه)

دفتر يومية استمارات اعتماد

رقم مسلسل	التاريخ	البيان	المصروفات										البنك المركزى مصروف		البنك المركزى عام		البنك المركزى ايرادات	
			الباب الأول		الباب الثانى		الباب الثالث		الباب الرابع		الباب الخامس							
			ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال

(تابع الجانب المدين)

الصرف ويومية التسويات

النقد تحت التسوية		الشيكات		اعتمادات نقدية بالخارج		حسابات جارية مدينة (العهد)		حسابات جارية دائنة (الاعانات)		حسابات نظامية مدينه		حسابات نظامية دائنة		استبعاد من الايرادات		كفالات		المبلغ الكلى	
ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال

دفتر يومية استمارات اعتماد

الجانب الدائن

رقم مسلسل	التاريخ	البيان	الايرادات										البنك المركزى مصروف		البنك المركزى عام		البنك المركزى ايرادات	
			الباب الأول		الباب الثانى		الباب الثالث		الباب الرابع		الباب الخامس							
			ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال

(تابع الجانب الدائن)

النقدية تحت التسوية		الشيكات		اعتمادات نقدية بالخارج		حسابات جارية مدينة (العهد)		حسابات جارية (الأمانات)		حسابات نظامية مدينه		حسابات نظامية دائنة		استبعاد من المصروفات		كفالات		المبلغ الكلى	
ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال

٣ ــ دفتر حساب المصروفات :

دفتر حساب المصروفات من دفاتر الأستاذ ذات الجانب الواحد لأن المصروفات بطبيعتها مدينة ، أما العمليات الدائنة (الشاذة) فانها تسجل بالمداد الأحمر فى خانة النوع الذى تنتمى إليه •

ويخصص دفتر أو أكثر لكل باب من أبواب الميزانية وصفحات كل دفتر مقسمة الى خانات كثيرة العدد بحيث تقيد الأنواع الداخلة فى كل بند وجملته فى عدد من الخانات ثم يليها أنواع وجملة البند التــالى وهكذا •

ويوضح أعلا الصفحة قيمة اعتماد البند بأنواعه كمــا هو وارد بميزانية الوحدة الادارية وكذلك ما قد يضاف إليه أو يستبعد منه بقرارات نقل الاعتمادات وفيما يلى نموذج لدفتر حسابات المصروفات •

نموذج لدفتر حساب المصروفات

رقم اليومية العامة	التاريخ	البيان	باب				جملة البند	الجملة	اجمالى اليوم	جملة الشهر
			نوع ١	نوع ٢	نوع ٣	نوع ٤				

المبحث الثالث

طريقة قيد المصروفات

يكون لكل وحدة إدارية الحق فى صرف المبالغ المعتمدة لها وذلك وفقا للقواعد والأنظمة واللوائح والمنشورات بعد ان تعتمد الميزانية العامة من الجهات التى لها سلطة اعتمادها • وتضع وزارة المالية عقب اعتماد الميزانيـــة فى كل سنة قواعد لتنفيذها تعمم على الوزارات والمصـــالح للالتزام بالعمل فى حدود التزاماتها •

وتتضمن مصروفات الحكومة أنواعا مختلفة وفقا لتبويب الميزانية مثل :

١ ــ مصروفات الباب الأول •

٢ ــ مصروفات الباب الثانى •

٣ ــ مصروفات الباب الثالث •

٤ ــ مصروفات الباب الرابع •

الأحكام العامة التى تنضم عملية الصرف :

١ ــ يجب أن يتم الصرف فى جميع الأحوال أما بواسطة شيكات على البنك المركزى وفروعه أو طلبات صرف من الســلفة المســتديمة (نموذج رقم ٤٤ « حسابات ») بصافى المبلغ المستحق **بعد مراجعة** المستندات المؤيدة للصرف •

٢ ــ تخصص كل جهة أحد موظفيها يعهد اليه بامساك سجل للارتباطات (نموذج رقم ٢٢ « حسابات ») تقيد فيه جميع الارتباطات المالية

ويجب قبل ابرام أى عقد أو اتفاق مالى الحصول من ذلك الموظف على اقرار كتابى يبين فيه الباب والبند والنوع الذى يخصم عليه بقيمة هذا الارتباط مع الأشارة الى كفاية المتبقى منه لهذا الغرض • وعلى الموظف المذكور الامتناع عن تقديم هذا الاقـــرار إذا كان الارتباط من شأنه الاخلال بقواعد الميزانية •

٣ ـــ يجب ان يتم الصرف من اعتماد الميزانية بالخصم على مصروفات الميزانية باجمالى المبالغ المستحقة مع بيان الباب والبند والنـــوع المختص ، أما الاستقطاعات (كضريبة كسب العمل ، الدمغة ، سلف أقساط ، تقاعد ، جزاءات ••• الخ) فيجب اضافتها الى الحساب أو الحسابات المختصة •

وتخضع لنفس الاجراء المبين بالفقرة السابقة التسويات التى تتم عن المبالغ التى تخصم على اعتمادات الميزانية •

٤ ـــ على مدير الحسابات التأكد قبل اعداد أى أمر دفع من الأمور الآتية :

(أ) ان المبلغ المطلوب صرفه مدرج له اعتماد بالميزانية أو صـــدر فيه تصديق باعتماد اضافى •

(ب) ان المستندات المقدمة صـــحيحة ومعتمـــدة من الشـــخص أو الأشخاص المخول لهم حق الاعتماد •

(جـ) ان المبلغ المطلوب صرفه مطابق لشروط التعاقد وأنه يعود بالفائدة على الدولة •

٥ ـــ يراعى ان تحرر استمارات اعتمـــاد الصرف (نمـــوذج رقم ٤١ « حسابات ») وطلبات الصرف من السلفة المستديمة (نموذج رقم ٤٤ « حسابات ») من أصل وصورة وذلك باســـتعمال الـــكربون

(الكوبية) ذى الوجهين ويطبع على الصورة كلمة « صورة » بعرض الورقة حتى لا يساء استعمالها .

٦ ــ لا يجوز مطلقا اصدار شيك أو اذن صرف من السلفة المستديمة بعد آخر يوم من السنة المالية بالخصم على ميزانية السنة المالية المنتهية الا بتصريح من وزير المالية وبشرط أن لا يتجاوز الشهر الثانى مباشرة لانتهاء السنة المالية ، ولا يجوز تقديم التواريخ بقصد الخصم على ميزانية سنة مضت .

الصرف بشيكات :

فى حالة الصرف بشيكات يوسط « حـ / الشيكات » وتتم قيود المحاسبة التى تصور عملية الصرف بشيكات كما يلى :

١ ــ عند اصدار أو سحب الشيك بالقيمة المطلوبة والمعتمدة بموجب استمارة اعتماد الصرف يجرى القيد الآتى :

××× من حـ / الاستخدامات (البند المختص)

إلى مذكورين

××× حـ / الاستقطاعات (ان وجدت)

××× حـ / الشيكات (الصافى)

(ويلاحظ أنه ليس هناك حساب اسمه « استقطاعات » وعلى ذلك فالحسابات التى تخصها هذه الاستقطاعات هى التى تذكر بالقيد ، وسنتكلم عن هذه الحسابات فيما بعد) .

٢ ــ عند صرف صاحب الحق (المستفيد) للشيك من البنك وورود اخطار من البنك بذلك يجرى القيد الآتى :

××× من حـ / الشيكات

××× الى حـ / جارى البنك المركزى

وبهذا يتسدد حـ / الشيكات عن هذه العملية ويصبح حـ / البنــك المركزى دائنا و حـ / الأستخدامات مدينا فى النهاية وعلى ذلك فان رصيد حـ / الشيكات فى أى وقت يكون ممثلا لمجموع مبالغ الشيكات التى سحبتها الوحدة ولم يتم صرفها بعد •

٣ — فى حالة رد الشيكات للوحدة الادارية التى سحبتها تختلف المعالجة المحاسبية كما يلى :

(أ) فى حالة عدم الاهتداء إلى صاحب الحق (المستفيد) أو وفاته :

فى هذه الحالة يتم تسوية قيمة الشيك المرتد بأضافتها الى حـ / الايرادات المتنوعة •

ويكون القيد كالآتى :

من مذكورين

××× حـ / الشيكات

××× حـ / الاستقطاعات (ان وجدت)

××× الى حـ / الايرادات المتنوعة (باسم صاحب الحق أو ورثته) •

وعند ظهور صاحب الحق (المستفيد) يسحب لأمره شيك جديد بالمبلغ ، كذلك فى حالة مطالبة الورثة بالمبلغ المستحق •

ويكون القيد كالآتى :

××× من حـ / الايرادات المتنوعة (بالاستبعاد)

الى مذكورين

××× حـ / الاستقطاعات (ان وجدت)

××× حـ / الشيكات (بالصافى)

وعند ورود اخطار من البنك المركزى بصرف قيمة الشيك •

يجرى القيد الآتى :

××× من حـ / الشيكات

××× الى حـ / جارى البنك المركزى

(ب) فى حالة عدم استحقاق صاحب الحق (المستفيد) لقيمة الشيك.
يتم فى هذه الحالة التمييز بين :

١ ــ ما إذا ارتد الشيك فى نفس السنة المالية .

فيجرى القيد الآتى :

من مذكورين

××× حـ / الشيكات

××× حـ / الاستقطاعات (ان وجدت)

××× الى حـ / الأستخدامات (بالاستبعاد من البند المختص أو من أى حساب آخر مختص)

٢ ــ ما إذا ارتد الشيك فى سنة مالية تالية .

يجرى القيد الآتى :

من مذكورين

××× حـ / الشيكات

××× حـ / الاستقطاعات (ان وجدت)

××× الى حـ / الايرادات المتنوعة .

٤ ــ فى حالة فقد الشيك وسحب شيك جديد بدلا منه (بعد اتخاذ الاجراءات القانونية اللازمة) .

يجرى القيد الآتى :

××× من حـ / الشيكات (شيك رقم المفقود)

××× الى حـ / الشيكات (شيك رقم المسحوب)

الصرف باذن صرف (الحوالات) [1] :

فى حالة عدم وجود فرع للبنك المركزى فى الجهة التى يراد الصرف فيها تصرف المبالغ المستحقة لأربابها بموجب أذون صرف تسحب على الخزائن العـــامة أو على مكاتب البريد المرخص لها بذلك ، وفى حالة الصرف بموجب أذون صرف يوسط « حساب الحوالات » فيجعل دائنا بالقيمة عند سحب إذن الصرف ويجعل مدينا بالقيمة عند ورود إخطـــار بصرف المبلغ من الخزينة المسحوب عليها .

وتتم القيود المحاسبية فى هذه الحالة كما يلى :

١ ــ عند سحب إذن الصرف بالقيمة المعتمدة بموجب استمارة اعتماد الصرف يجرى القيد الآتى :

××× من حـ / الاستخدامات (البنك المختص)

إلى مذكـــورين

××× حـ / الاستقطاعات (إن وجدت)

××× حـ / الحـــوالات

٢ ــ عند صرف قيمة إذن الصرف لصاحب الحق (المستفيد) .

فى هذه الحالة يختلف القيد تبعا لاختلاف الخزينة التى يصرف منها الإذن على النحو التالى :

---

(١) يلاحظ ان اذونات الصرف (الحـــوالات) لم تستخدم فى ج.ع.ى واوردناها هنا للعلم بالشىء فقط .

(أ) حالة ما إذا كان الصرف من خزينة عامة تابعة لنفس الوحدة الإدارية التى قامت بسحب الإذن (مثـــل مديريات الأمن) فيكون القيد كالآتى :

xxx من حـ / الحـــوالات

xxx الى حـ / الخزينـــة

(ب) فى حالة صرف إذن الصرف من أحد مكاتب البـــريد أو من مصلحة أخرى ، يجرى القيد الآتى :

xxx من حـ / الحـــوالات

xxx الى حـ / جارى الأمانة المدفوعة لهيئة البريد

حيث أن حساب جارى الأمانة المدفوعة لهيئة البريد يعتبر من الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية ، ومفروض أن هيئة البريد قد سبق وأن دفع لها أمانة على ذمة صرف هذه الأذون .

٣ — فى حالة رد الإذن الى الوحدة الإدارية يعالج محاسبيا مثلما يعالج الشيك المرتد ، أى تتم التفـــرقة بين حالتين : حالة الرد لعـــدم الاستلام من قبل صاحب الشأن ، وحالة الرد لعدم الاستحقاق .

(أ) عدم الاهتداء لصاحب الحق أو وفاته .

فى هذه الحالة يجرى القيد الآتى :

من مذكـــورين

xxx حـ / الحـــوالات

xxx حـ / الاستقطاعات (إن وجدت)

xxx إلى حـ / الإيرادات المتنوعة (باسم صاحب الحق أو ورثته)

وعندما يظهر صاحب الشـــأن ويطالب بالقيمـــة يسحب لأمره إذن جديد ، ويكون القيد فى هذه الحالة كالآتى :

xxx من حـ / الإيرادات المتنوعة بالاستبعاد

الى مذكورين

xxx حـ / الحـــوالات

xxx حـ / الاستقطاعات

(ب) عدم استحقاق صاحب الحق (المستفيد) للقيمة •

ويعالج إذن الصرف فى هذه الحالة محاسبيا مثلما سبق شرحه فى حالة رد الشيك لعدم الاستحقاق ، أى يفرق بين ما إذا كان الرد فى نفس السنة المـــالية التى سحب فيهـــا الإذن أو فى سنة مالية تالية ، مع استبدال عبارة حساب الشيكات بعبارة حساب الحوالات •

الحالة الأولى : رد قيمة الإذن فى نفس السنة المـــالية لإصداره •

فى هذه الحالة يجرى القيد الآتى :

من مذكورين

xxx حـ / الحوالات

xxx حـ / الاستقطاعات (إن وجدت)

xxx الى حـ / الأستخدامات بالاستبعاد (البند المختص)

الحالة الثانية : رد قيمة الاذن فى سنة مالية تالية •

فى هذه الحالة يجرى القيد الآتى :

من مذكورين

xxx حـ / الحـــوالات

xxx حـ / الاستقطاعات (إن وجدت)

xxx الى حـ / الإيرادات المتنوعة

٤ ـ فى حالة فقد صاحب الحق المستفيد لأذون الصرف ومطالبته بإذن صرف جديد بدلا من الفاقد .

فى هذه الحالة يجرى القيد الآتى :

××× من حـ / الحوالات (إذن صرف رقم ـــــ المفقود)

××× الىحـ / الحوالات (إذن صرف رقم ـــ المسحوب)

ومما سبق يتضح أن رصيد حـ / الحوالات يمثل فى أى وقت كان مجموع قيمة الحوالات التى لم تصرف بعـد ، أو يمثل قيمة الحوالات التى لم تطلبها بعد الجهات التى قامت بالصرف نيابة عن الوحدة صاحبة الشأن ، وذلك فى حالة ما إذا كان يتم صرف الحوالات من قبـل مكاتب البريد أو المصالح الأخرى أولا ثم تطالب بقيمة ما صرفته من المصلحة المعنية بالصرف .

الاستقطاعات :

فيما سبق عرفنا أن جزءا من الطرف الدائن لقيـد المصروفات ، سواء كانت بشيكات أو بأذون صرف هو الاستقطاعات ، وقلنا انه ليس هناك حساب اسمه « الاستقطاعات » ، وعلى ذلك فالحسـابات التى تخصها هذه الاستقطاعات هى التى تذكر بالقيد .

وهنا لابد أن نتعرف على أنواع الاستقطاعات التى تخصم عادة من مرتبات الموظفين حيث يستقطع عادة ما يأتى :

١ ـ المبالغ التى تستحق لوحدات حكومية أو هيئات عامة مثل :

(أ) ما يستقطع لمصلحة الضرائب مثـل ضريبة كسب العمـل ورسوم الدمغة ... الخ .

(ب) الاستقطاعات التى تخص هيئة التأمين والمعاشات مثل حصة الموظف وحصة الحكومة فى صناديق التأمين والمعاشات •

(جـ) الاستقطاعات لوحدات حكومية أخرى بصفة ديون مستحقة لها على موظفى الوحدة •

٢ — مبالغ تستحق على الموظفين كأقساط ديون أو اشتراكات مثل :

(أ) أقساط التأمين على الحياة •

(ب) اشتراكات النوادى والجمعيات والروابط •

(جـ) أقساط عن مشتريات من محلات تجارية •

والاستقطاعات الواردة تحت بند (١) ، (٢) تعلى بحساب جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية بأسماء الجهات الموضحة لحين سدادها بصفة دورية شهريا (فى أوائل الشهر التالى) • أما النفقات (النفقات الشرعية) المستحقة على الموظفين والتى تستقطع من مرتباتهم فهذه يستخرج بها شيكات فورا وترسل لأصحابها فى نفس الوقت الذى تصرف فيه المرتبات •

أما المبلغ الصافى المتبقى بعد خصم الاستقطاعات فيسحب به شيك لأمر صراف الوحدة لتوزيعه على الموظفين •

ويتم إثبات ذلك عن طريق تفريغه فى دفترى يومية استمارات الصرف والتسويات كالآتى :

××× من حـ / المصروفات (الاستخدامات)

بنـد ——

بنـد ——

الى مذكـورين

xxx د / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية

xxx بإسم مصلحة الضرائب

xxx بإسم هيئة التأمين والمعاشات

xxx بإسم شركة ـــــ للتأمين

xxx بإسم نادى ـــــ

xxx بإسم جمعية ـــــ

xxx بإسم محلات ـــــ

xxx د / الشـــــيكات

مبلغ ـــــ شيك رقم ـــــ باسم ـــــ نفقة شرعية

مبلغ ـــــ شيك رقم ـــــ باسم الصراف (صافى المرتبات)

السلفة المستديمة :

السلفة المستديمة عبارة عن مبلغ من المال يعهد به الى أحد الموظفين للصرف منه فى حدود معينة ولأغراض معينة ومحددة ، ويظل فى عهدته باستدامة ليصرف منه المبالغ الصغيرة التى لا تتجاوز حدود معينـــة ، وعندما تقترب السلفة المستديمة من النفاذ تستعاض (أى يصرف لماسكها مبلغ معادل لما صرف منها) •

ومن الجدير بالذكر أن المـــادة ١٦٨ من اللائحة المـــالية للميزانية والحسابات نصت على « يصدر وزير المـــالية ترخيصا بمقدار السلفة المستديمة والحد الأقصى للصرف منهـــا لكل من الوزارات والمحافظات والمصالح والهيئات العامة والأجهزة الحكومية والمكاتب التابعة بالألوية بموجب طلب من هذه الجهات وطبقا لحجم الانفاق لكل منها وذلك لمقابلة المصروفات الطارئة » •

وعند انتهاء السنة المالية يقفل حساب السلفة المستديمة نهائيا ، فتقدم مستندات ما صرف منها ويورد المبلغ المتبقى منها للخزينة ويقفل حسابها ، ثم يعاد فتحه فى بداية السنة المالية الجديدة • وتقيد السلفة المستديمة والمنصرف منها فى سجل السلفة المستديمة (نموذج رقم ٢٨ « حسابات ») • ويمكن تلخيص القيود المحاسبية الخاصة بالسلفة المستديمة فيما يلى :

١ ــ إنشاء السلفة المستديمة :

لإنشاء السلفة المستديمة يسحب شيك بقيمتها بموجب استمارة اعتماد الصرف لأمر الموظف الذى يعهد إليه بمسكها ، ويتم القيد كالآتى :

××× من حـ / جارى السلفة المستديمة باسم

××× الى حـ / الشيكات

وعند ورود إخطار بصرف الشيك من البنك يجرى القيد الآتى :

××× من حـ / الشيكات

××× الى حـ / جارى البنك المركزى

٢ ــ استعاضة السلفة المستديمة :

تستعاض السلفة المستديمة عندما تقارب على النفاذ وحتما فى اليوم الأخير من كل شهر ، وتتم الاستعاضة بتقديم النسخة الأصلية من سجل السلفة المستديمة (نموذج رقم ٢٨ « حسابات ») بعد إقفاله مرفقا به طلبات الصرف (نموذج رقم ٤٤ « حسابات ») والمستندات المؤيدة للصرف الى مدير حسابات الجهة الذى يقوم بمراجعة المستندات على السجل والتوقيع عليه بما يفيد المراجعة ، ثم تعتمد من مدير عام الشئون المالية أو مدير عام المالية باللواء ، ثم يسحب شيك على البنك المركزى أو فرعه حسب الأحوال بمجموع المبالغ التى تم صرفها فعلا •

ويكون القيد كالآتى :

××× من حـ / الاستخدامات (البند المختص)

الى مذكـــورين

××× حـ / الاستقطاعات (دمغات)

××× حـ / الشــــيكات

وعند ورود إخطار من البنك بصرف قيمة الشيك ، يجرى القيد الآتى:

××× من حـ / الشــــيكات

××× الى حـ / جارى البنك المركزى

٣ — زيادة السلفة المستديمة :

عندما يتقرر زيادة السلفة المستديمة يتم ذلك بالقيد الآتى :

××× من حـ / جارى السلفة المستديمة باسم ...

××× الى حـ / الشــــيكات

وعند ورود إخطار من البنك بصرف قيمة الشيك يجرى القيد الآتى:

××× من حـ / الشــــيكات

××× الى حـ / جارى البنك المركزى

٤ — تخفيض السلفة المستديمة :

عندما يتقرر تخفيض قيمة السلفة المستديمة ، فإما أن تورد القيمة المراد تخفيض السلفة بمقدارها للخزينة ، وإما أن تتم التسوية الخاصة بالتخفيض عند استعاضة المنصرف منها .

(أ) فى حالة توريد القيمة للخزينة يكون القيد كالآتى :

xxx من حـ / النقـــدية

xxx الى حـ / جارى السلفة المستديمة باسم ...

(ب) فى حالة تخفيض القيمة بمناسبة الاستعاضة يكون القيد كالآتى :

xxx من حـ / الاستخدامات (البند المختص)

الى مذكـــورين

xxx حـ / جارى السلفة المستديمة باسم ...

xxx حـ / الشيكات (الفرق بعد استنزال القيمة المراد تخفيضها)

xxx حـ / الاستقطاعات (إن وجدت)

٥ ــ قفل حساب السلفة المستديمة :

وعند قفل حساب السلفة المستديمة فى نهاية السنة المـــالية أو الغائها نهائيا يكون القيد كالآتى :

من مذكـــورين

xxx حـ / الاستخدامات (البند المختص)

xxx حـ / النقدية (المتبقى من السلفة حتى تاريخ القفل)

xxx الى حـ / جارى السلفة المستديمة باسم ...

وفيما يلى نموذجين يمثلان :

١ ــ طلب الصرف من السلفة المستديمة (نموذج رقم ٤٤ « حسابات »)

٢ ــ سجل قيــــد السلفة المستديمة (نموذج رقم ٢٨ « حسابات »)

الجمهورية العربية اليمنية　　　　　(نموذج رقم ٤٤ «حسابات»)
وزارة المــالية

فلس　　ريال

———　———

طلب صرف من السلفة المستديمة

السيد / ... ...

أرجو التكرم بالموافقة على صرف مبلغ وقدره ... ...

من السلفة المستديمة وذلك سدادا لـ ... ...

بموجب المستندات المرفقــة ... ...

توقيع الطالب

————————

تحريرا فى　　/　　/　　١٩

الى أمين الخزينــة

فلس　　ريال

يعتمد صرف مبلغ ———　——— من السلفة المستديمة •

والبنود المختصة تسمح بالصرف •

توقيع موظف الحسابات ———— توقيع مدير الحسابات ———

توقيع رئيس الجهة ———— •

تحريرا فى　　/　　/　　١٩

فلس ريال

استلمت أنا ــــــ مبلغ وقدره ــــ ــــ من السلفة

المستديمة وذلك قيمة ـــــــــــــــــــ

وهذا إقرار منى بالاستلام ،،

توقيع المستلم

ـــــــــــــ

تحريرا فى / / ١٩.

الجمهورية العربية اليمنية
وزارة المـــالية

نموذج رقم ٢٨ « حسابات »
سجل قيد

ريال
مقدار السلفة المستديمة ـــــــــــ

المبلغ المستعاض		صافي المبلغ المنصرف		رصيد السلفة		بيان الغرض من الصرف اسم صاحب الحق	رقم مسلسل سنوى لاستمارات الصرف	تاريخ الصرف من السلفة	الاستقطاعات			
									دمغة			
ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال				ف	ريال	ف	ريال

السلفة المستديمة

تابع نموذج رقم ٢٨ « حسابات »

اجمالى المبلغ المستحق	بيان بنود وانواع المصروفات او انواع الحسابات															
	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال

تطبيقــات

التمرين الأول :

أصدرت احدى المصالح الحكومية فى أول ديسمبر سنة ١٩٧٧ لأحد الموردين شيكا بمبلغ ١٥٠٠٠ ريال بعد خصم ٤٥٠ ريال كاســتقطاعات لحساب مصلحة الضرائب وذلك سدادا لفاتورة رقم ٦٥٠ عن مستلزمات سلعية قام بتوريدها للمصلحة •

والمطلوب اثبات هذه العملية فى دفاتر المصلحة فى ظل الفروض الآتية :

١ ــ قيام المورد بصرف قيمة الشيك من البنك المركزى •

٢ ــ ارتداد الشيك للمصلحة بسبب عدم الأهتداء لعنوان المورد أو وفاته •

٣ ــ اعادة صرف قيمة الشيك للمورد بعد معرفة عنوانه الصحيح أو لورثته •

٤ ــ عدم استحقاق المورد لقيمة الشيك •

٥ ــ فقد الشيك •

الحـــل

١ ــ اثبات قيام المورد بصرف قيمة الشيك •

(أ) عند اصدار الشيك يجرى القيد الآتى :

١٥٤٥٠ من حـ / الأستخدامات (البند المختص)

الى مذكورين

٤٥٠ حـ / جارى المبالغ الدائنــة تحت التســوية لحساب مصلحة الضرائب •

١٥٠٠٠ حـ / الشيكات (الصافى)

(ب) عند صرف المورد لقيمة الشيك من البنك المركزى يجرى القيد الآتى :

١٥٠٠٠ من حـ / الشـــــيكات

١٥٠٠٠ الى حـ / جارى البنك المركزى •

٢ ــ اثبات ارتداد الشيك للمصلحة لعدم الأهتداء لعنوان المورد أو وفاته

لاثبات ارتداد الشيك للمصلحة يجرى القيد الآتى :

١٥٠٠٠ من حـ / الشيكات

١٥٠٠٠ الى حـ / الايرادات المتنوعة (باسم المورد •••)

٣ ــ اثبات اعادة صرف الشيك للمورد أو لورثته •

لاثبات اعادة صرف الشيك للمورد أو ورثته يجرى القيد الآتى :

١٥٠٠٠ من حـ / الايرادات المتنوعة (بالاستبعاد) (باسم المورد)

الى مذكورين

١ر٠٠٠ حـ / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية لحساب مصلحة الضرائب • (دمغة)

١٤٩٩٩ر٩٠ حـ / الشيكات (باسم المورد أو باسم الورثة)

٤ ــ اثبات عدم استحقاق المورد لقيمة الشيك •

لاثبات عدم استحقاق المورد لقيمة الشيك يفرق بين حالتين :

الحالة الأولى : إذا أرتد الشيك فى نفس السنة المالية سنة ١٩٧٧ م يجرى القيد الآتى :

من مذكـــورين

١٥٠٠٠ حـ / الشـــــيكات

٤٥٠ حـ / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية لحساب مصلحة الضرائب •

١٠٤٥٠ الى حـ / الاستخدامات بالاستبعاد

الحالة الثانية : إذا أرتد الشيك فى سنة مالية تالية يجرى القيد الآتى :

من مذكـــورين

٤٥٠ حـ / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية لحساب مصلحة الضرائب •

١٥٠٠٠ حـ / الشـــــيكات

١٠٤٥٠ الى حـ / الإيرادات المتنوعة

٥ ــ اثبات فقد الشيك :

فى حالة فقد الشيك من المورد أو من أحد العاملين بالمصلحة أو من البنك ، تتخذ الاجراءات اللازمة والمنصوص عليها فى المادة ١٦٠ من اللائحة المالية للميزانية والحسابات ثم يصدر شيك جديد بدلا من الشيك المفقود وعندئذ يجرى القيد الآتى :

١٥٠٠٠ من حـ / الشيكات (شيك رقم ٠٠٠٠ المفقود)

١٥٠٠٠ الى حـ / الشيكات (شيك رقم ٠٠٠٠ المسحوب)

التمرين الثانى :

وافقت احدى المديريات على تخصيص سلفة مستديمة مقدارها ٥٠٠٠ ريال لاحدى فروعها يعهد بها للصراف عبد الحميد عبدالله وذلك اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٧٨ م • وبتاريخ ١٥ يناير سنة ١٩٧٨ م قررت المديرية تحويل السلفة للصراف الجديد مطهر سعيد بمناسبة نقل الصراف السابق وقد كانت المبالغ المنصرفة من السلفة والاستقطاعات حتى هذا التاريخ كما يلى :

فلس	ريال	
—	٥٠٠	أدوات كتابية ومطبوعات •
—	١٥٠٠	أغذية لوحدة رعاية الأحداث •
—	١٠٠	مصاريف انتقال •
—	١٠٠	أجور تلغرافات •
—	٨٠٠	أجور عمال موقتين •
—	٣٠٠٠	جملة المبالغ المنصرفة •
—	٩٠	استقطاعات لحساب مصلحة الضرائب •
—	٢٩١٠	صافى المبالغ المنصرفة •

وقد تم تصفية عهدة السلفة المستديمة طرف الصراف السابق الذى قام بتوريد المتبقى لديه من السلفة إلى البنك ، كما تم سحب شيك بالسلفة عهدة الصراف الجديد •

والمطلوب اجراء القيود اللازمة لاثبات ما تقدم فى دفاتر الوحدة الحسابية بالمديرية •

الحـــل

١ ــ اثبات انشاء السلفة المستديمة •

٥٠٠٠ من حـ / جارى المبالغ المدينة تحت التسوية (طرف الصراف عبد المجيد عبدالله) الذى بعهدته السلفة المستديمة •

٥٠٠٠ الى حـ / الشـــــيكات ١٩٧٨/١/١

وعند ورود اخطار من البنك المركزى بصرف قيمة الشيك يجرى القيد الآتى :

٥٠٠٠ من حـ / الشيكات

٥٠٠٠ الى حـ / جارى البنك المركزى

٢ ــ اثبات تصفية السلفة المستديمة أو الغائها :

لكى تحول السلفة من الصراف القديم عبد المجيد عبدالله الى الصراف الجديد مطهر سعيد لابد أن تلغى السلفة من عهدة الصراف القديم أولا ثم تعطى للصراف الجديد ويكون قيد الغاء السلفة أو تصفيتها كالآتى :

من مذكورين

٣٠٠٠ حـ / الأستخدامات (البند المختص) (بما تم صرفه)

ريال	
٥٠٠	أدوات كتابية ومطبوعات •
١٥٠٠	أغذية لوحدة رعاية الأحداث •
١٠٠	مصاريف انتقال •
١٠٠	أجور تلغرافات •

٨٠٠ أجور عمال موقتين .

٢٠٩٠ حـ / النقدية تحت التسوية (بما تم توريده نقدا)

الى مذكورين

٥٠٠٠ حـ / جارى المبالغ المدينة تحت التسوية (طرف الصراف عبد المجيد عبدالله) .

٩٠ حـ / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية لحساب مصلحة الضرائب .

٣ — اثبات قيام الصراف بتوريد المتبقى من السلفة المستديمة للبنك .
٢٠٩٠ من حـ / جارى البنك المركزى فى تاريخ وصول حافظة البنك
٢٠٩٠ الى حـ / النقدية تحت التسوية

٤ — اثبات سحب شيك بالسلفة المستديمة للصراف الجديد مطهر سعيد
٥٠٠٠ من حـ / جارى المبالغ المدينة تحت التسوية (طرف الصراف مطهر سعيد)

٥٠٠٠ الى حـ / الشيكات

وعند ورود اخطار من البنك بصرف قيمة الشيك .

٥٠٠٠ من حـ / الشيكات

٥٠٠٠ الى حـ / جارى البنك المركزى

الفصل الخامس

الإيرادات (مستنداتها ــ دفاترها ــ طريقة قيدها)

المبحث الأول

مستندات الايرادات وغيرها من المقبوضات

المبحث الثانى

دفاتر الايرادات

١ ــ دفتر يومية التسويات .

٢ ــ دفتر حساب الايرادات .

المبحث الثالث

الخزائن الحكومية

المبحث الرابع

طريقة قيد الايرادات فى الدفاتر

تمــارين

المبحث الأول

مستندات الايرادات وغيرها من المقبوضات

الايرادات أو المقبوضات الحكومية اما ان تكون ايرادات تضاف الى بنود ايرادات الميزانية أو تكون مبالغ محصلة ممن يتعامل مع الحكومة لغرض أو لآخر كالمقاولين والمتعهدين ، وتحصل المبالغ منهم بصفة تأمينات أو غرامات أو لغير ذلك من الأسباب .

ومن أمثلته مستندات المقبوضات ما يأتى :

١ ــ **كشف التسوية** : (نموذج رقم ٥٥ « حسابات »)

وهو نفس الكشف الذى سبق ان تكلمنا عنه فى الفصل الثالث عند كلامنا عن مستندات المصروفات .

ويعتبر هذا الكشف من مستندات الايرادات ، فالايرادات تحصل بأى وسيلة من وسائل التحصيل وبأى مستند من مستندات القبض ولكنها تسوى لحساب ايرادات الميزانية بموجب كشف تسوية . ولهذا اعتبر كشف التسوية من مستندات الايرادات .

٢ ــ **استمارة اعتماد الصرف** : (نموذج رقم ٤١ « حسابات »)

تكلمنا عن استمارة اعتماد الصرف فى الفصل الثالث وبينا نموذج لها وهذه الاستمارة فى الأصل هى مستند للمصروفات الا أنها تعتبر أيضا من مستندات الايرادات وذلك متى ما تضمنت الاستقطاعات الواردة بها ، فهذه الاستقطاعات عبارة عن ايرادات للدولة كالضرائب والدمغة والغرامات والجزاءات ، بل أنه فى بعض الأحيان قد يسوى المبلغ الوارد بها كلية لحساب ايرادات الميزانية .

٣ — **قسائم التحصيل النقدى** : (نموذج رقم ٥٠ « حسابات »)

ويحصل بموجبها أى مبلغ لحساب الحكومة سواء كان هذا المبلغ ايرادا من ايرادات الموازنة أو كان تأمينا أو غرامة جزاء .

٤ — حافظة توريد نقدية الى الخزينة (نموذج رقم ٤٦ «حسابات»)

٥ — قسائم تحصيل عوائد الأملاك .

٦ — قسائم تحصيل أموال الأطيان .

٧ — قسائم تحصيل ايرادات المحاكم .

٨ — ايصال توريد النقود .

٩ — علم وصول الشيك .

١٠— كشف تسليم الشيكات وحوالات البريد الواردة .

والتسمية المعطاة لكل من هذه المستندات تدل على الغرض من استعماله .

مستندات المخازن :

بعد ان تكلمنا عن مستندات المصروفات فى الفصل السابق ومستندات الايرادات فى هذا الفصل تجدر الاشارة هنا ان هناك نوع آخر من المستندات تسمى بمستندات المخازن .

فعمل المخازن يحتاج الى مجموعة أخرى من المستندات لقيد الأصناف الواردة والمنصرفة وللرقابة على أعمال المخازن بصفة عامة .

ونذكر من هذه المستندات ما يلى :

١ — استمارة صرف أصناف مستديمة أو مستهلكة .

٢ — اذن إضافة أصناف .

٣ ــ استمارة ارجاع أصناف •

٤ ــ استمارة خصم أصناف مفقودة •

٥ ــ استمارة بيع الأصناف القديمة •

٦ ــ محضر جرد أصناف •

٧ ــ كشف العجز والزيادة •

٨ ــ محضر لجنة الفحص •

٩ ــ استمارة مقايسة •

١٠ــ استمارة عطاء محلى •

وأسماء هذه المستندات تدل على الغرض من استعمالها •

المبحث الثانى

دفاتر الايرادات

---

١ ـ دفتر يومية التسويات :

يعتبر دفتر يومية التسويات من دفاتر الايرادات لأنه تقيد به الايرادات بالاضافة إلى الحسابات الجارية وحسابات التسوية • وقد سبق أن اعتبرناه من دفتر المصروفات لأنه يخصص لتقيد عملية تسوية المصروفات بالاضافة الى أنه فى نهاية اليوم تجمع خانات دفتر استمارات الصرف وترحل الى دفتر يومية التسويات وتستخرج منه اجمالى عمليات اليوم التى تشمل عمليات الصرفيات مضافة الى عمليات التسويات ويقارن الاجمالى مع اجمالى الحسبة اليومية (ميزان المراجعة اليومى) الذى يستخرج من دفتر الأستاذ •

وقد سبق ان ذكرنا أن هذا الدفتر برغم أنه دفتر يومية الا انه ذو جانبين . جانب مدين وجانب دائن شأنه شأن دفتر الأستاذ ويتسم كل جانب إلى خانات تحليلية وفقا لأنواع الحسابات التى تقيد به مثل الايرادات والحسابات الجارية وحسابات التسوية ••• الخ •

وقد بينا نموذجا لدفتر يومية التسويات فى الفصل السابق •

٢ ـ دفتر حساب الايرادات :

هذا الدفتر من دفاتر الأستاذ ذات الجانب الواحد وهو الجانب

الدائن لأن الايرادات بطبيعتها دائنة أما العمليات المدينة فانها تكتب بالمداد الأحمر فى الخانة الخاصة بها .

ويخصص دفتر لكل باب من أبواب الايرادات وتقسم الصفحات الى عدة أقسام بعدد الأنواع التى تتكون منها البنود الداخلة فى الباب .

وفيما يلى نموذج لدفتر حساب الايرادات :

حساب الايرادات

رقم اليومية العامة	التاريخ	البيـــان	باب ٢ بند ٩		ايرادات الخدمات التعليمية						جملة البند		الجملة		اجمالى اليوم		جملة الشهر	
			نوع ((١)) ايرادات كتب		نوع ((٢)) رسوم امتحانات وشهادات		نوع ((٣)) رسوم تسجيل		نوع ((٤)) ايرادات أخرى									
			ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال	ف	ريال

المبحث الثالث

الخزائن الحكومية

توجد نوعان من الخزائن الحكومية :

١ ــ خزائن عامة :

وتختص الخزائن العامة بتحصيل ودفع المبالغ لحساب الجهة الادارية التابعة أى أن الخزانة العامة لها حق تحصيل مستحقات الجهة الادارية التابعة لها كما ان لها الحق فى صرف المبالغ المستحقة على الجهة الادارية التابعة لها ومن أمثلة الخزائن العامة خزائن وزارة المالية والاقتصاد والمحافظات ومكاتب البريد المرخص لها بتبادل النقود (التحصيل والصرف) ومصلحة الجمارك والموانى والبنك المركزى .

٢ ــ خزائن فرعية :

وهى الخزائن التى تتبع احدى الوزارات أو احدى المصالح الحكومية ولا يكون لها الحق فى صرف أى مبلغ من متحصلاتها ولا تسحب عليها اذون صرف ، وإنما يقتصر عملها على تحصيل المبالغ الخاصة بالمصلحة أو الوزارة التى هى تابعة لها فقط ، ثم تقوم بتوريد متحصلاتها الى فروع البنك المركزى وفقا لأوضاع محددة . إذا فعمل الخزائن الفرعية يقتصر على :

(أ) استلام المتحصلات الخاصة بالمصلحة .

(ب) توريد ما تحصله للخزائن العامة .

ومن أمثلة الخزائن الفرعية خزينة مصلحة الضرائب ، خزينة وزارة الصحة .

دفتر يومية الخزينة :

يشبه هذا الدفتر يومية الصندوق المعروفة فى المحاسبة التجارية والذى يعتبر من اليوميات المساعدة ، ويمسك هذا الدفتر أمين الخزانة العامة ويعتبر عهدة شخصية طرفه وهو بالطبع مسئول عنه .

ويقوم أمين الخزينة باثبات المقبوضات النقدية وكذلك المدفوعات النقدية فى هذا الدفتر وفى نهاية كل يوم يستخرج الرصيد .

ومن الجدير بالذكر ان رصيد هذا الدفتر يظهر فى أول اليوم وفى آخره فى دفتر الحسبة اليومية (موازين المراجعة) عند اعداد ميزان المراجعة اليومى ، ولا يمسك هذا الدفتر الا فى الخزائن العامة فقط (وزارة المالية ــ مصلحة الجمارك ــ مديريات الأمن بالالوية والمحفظات).

المبحث الرابع

طريقة قيد الايرادات

يمكن تقسيم الايرادات اقتصاديا إلى نوعان :

١ — ايرادات جارية .

٢ — ايرادات رأسمالية .

كما يمكن تقسيم الايرادات الجارية إلى :

(أ) ايرادات سيادية .

(ب) ايرادات خدمات .

وكل من هذه الأنواع يمكن تقسيمه الى ايرادات للحكومة المركزية وايرادات للمجالس المحلية .

وإذا تدرجنا فى التصنيف لوجدنا ان كل من هذه الأنواع موزع الى أقسام والأقسام موزعة إلى أبواب والأبواب موزعة إلى بنود والبنود موزعة الى أنواع البنود بحيث يقل عددها ويزيد حسب الحالة .

ويجب ان تراعى هذه التقسيمات عند تحصيل الايرادات وقيدها بالحسابات لأن المحاسبة الحكومية ما هى الا تسجيل لتنفيذ الميزانية تسجيلا تاريخيا تحليليا ارشاديا يساعد على اتخاذ القرارات الادارية والمالية السليمة .

والايرادات تدخل فى خزائن الدولة فى صور شتى ، فقد تكون نقودا وقد تكون شيكات أو قد تكون فى صورة حوالات بريدية أو فى صورة استقطاعات من المصروفات وتتأثر المحاسبة الحكومية بهذا كله .

ومن الجدير بالذكر أن المبالغ التى تحصلها الحكومة تثبت بجملة مبالغها فى حساب الايرادات المختصة على أن يخصم نفقات تحصيلها على بنود استخدامات الميزانية .

ويتم تحصيل كافة المستحقات الحكومية باحدى طرق التحصيل الآتيـــة :

أولا : التحصيل النقدى :

ذكرنا عند كلامنا عن الخزائن الحكومية ان هناك نوعين من الخزائن خزائن عامة وهى التى لها حق الصرف والتحصيل وخزائن فرعية وهى التى لها حق التحصيل فقط ثم تورد ما تحصله لخزينة عامة .

١ ــ متحصلات الخزائن العامة :

تختلف قيود متحصلات الخزائن العامة باختلاف حالات التحصيل. وهى تنقسم إلى ما يلى :

(أ) متحصلات لحساب المصلحة (الجهة) التى تتبعها الخزينة العامة .

عندما يكون الايراد المحصل خاص بالمصلحة التى تتبعها الخزينة العامة يكون القيد كالآتى :

××× من حـ / الخزينة

الى مذكورين

××× حـ / الايرادات

××× حـ / أى حساب آخر مختص (حسب الأحوال)

ب ــ متحصلات لحساب مصلحة أخرى :

عندما يكون المبلغ المحصل بواسطة الخزينة العامة يخص مصلحة أخرى ، يكون القيد كالآتى :

xxx من حـ / الخزينـــة

xxx إلى حـ / جارى المبالغ الدائنـــة تحت التســـوية
(باسم مصلحة ...)

جـ ــ مبالغ مسحوبة من خزينة عامة بناء على طلب الخزينة العامة :

عندما تطلب الخزينة العامة (التى تقيـــد بدفاترها) مبالغ من خزينة عامة أخرى ، يكون القيد كالآتى :

xxx من حـ / الخزينـــة

xxx الى حـ / جارى المبالغ الدائنـــة تحت التســـوية
(باسم المصلحة التى تتبعهـــا الخزينة العـــامة الأخرى) .

د ــ نقدية موردة من خزينة فرعية :

عندما تقوم الخزائن الفرعية بتوريد نقدية الى الخزانة العامة ، يكون القيد كالآتى :

xxx من حـ / الخزينـــة

xxx الى حـ / جارى المبالغ الدائنـــة تحت التســـوية
(باسم المصلحة التى تتبعها الخزينة الفرعية) .

(هـ) نقدية واردة داخل صرر أو صناديق أو مظاريف مؤمن عليها :

عندما ترد نقدية الى الخزينة العـــامة داخل صرر أو صناديق أو مظاريف مؤمن عليها ، يكون القيد كالآتى :

xxx من حـ / الخزينـــة

xxx الى حـ / حركة النقود الواردة

٢ ــ متحصلات الخزينة الفرعيـــة :

تتم تسوية قيمة المتحصلات النقــدية بالنسبة لهذا النــوع من الخزائن بالخصم على « حساب النقدية تحت التســوية » نظير الإضــافة الى (حساب الإيرادات) أو أى حساب آخر مختص حسب طبيعتها •

وعندما تحصل الخزينة الفرعية أى مبلغ يجرى القيد الآتى :

××× من د / النقدية تحت التسوية

إلى مذكورين

××× د / الإيرادات

××× د / أى حساب آخر مختص (حسب الأحوال) •

وقد قيدت متحصلات الخزائن الفرعية فى حساب النقــدية تحت التسوية ـ لأن الخزينة الفرعية لا تحتفظ بالنقــدية التى تحصلها وإنما توردها أولا بأول (وفقا لنظام موضوع) الى البنك المركزى أو فروعه •

ويكون قيد إيداع النقدية التى توردها الخزينة الفرعية بالبنك كالآتى:

××× من د / جارى البنك المركزى

××× الى د / النقدية تحت التسوية •

وبهذا يقفل د / النقدية تحت التسوية لأنه بمثابة حساب وسيط •

ثانيا ــ التحصيل بشيكات :

إذا تم تحصيل المتحصلات الحكومية من إيرادات وخلافها بموجب شيكات ـ فهناك طريقتين للقيد :

١ ـــ توسيط د / الحوالات المــالية تحت التحصيل :

عند توسيط د / الحوالات المــالية تحت التحصيل ـ يقيد بهــذا

الحساب الشيكات الواردة للجهة حتى يتم تحصيلها فتزال من هــذا الحساب •

وتكون القيود المحاسبية فى هذه الحالة كالآتى :

أ ــ عند استلام الشيكات وارسالها للتحصيل الى البنك المركزى :

يكون القيد كالآتى :

××× من حـ / الحوالات المــالية تحت التحصيل

الى مذكورين

××× حـ / الإيرادات

××× حـ / أى حساب آخر مختص (حسب الأحوال)

ب ــ عند ورود إخطار من البنك بقيد تحصيلها :

يكون القيد كالآتى :

××× من حـ / جارى البنك المركزى

××× الى حـ / الحوالات المــالية تحت التحصيل

جـ ــ عندما يرفض الشيك ويعاد الى الجهة (المصلحة) :

يكون القيد كالآتى :

من مذكورين

××× حـ / الإيرادات بالاستبعاد

××× حـ / أى حساب آخر مختص

××× الى حـ / الحوالات المــالية تحت التحصيل

٢ ــ حالة عدم توسيط حـ / الحوالات المــالية تحت التحصيل :

فى هذه الحالة يجعل البنك المركزى مدينا بقيمة الشيكات الواردة للجهة فورا •

وتكون القيود كالآتى :

أ ــ عند استلام الشيكات وارسالها للبنك :

يجرى القيد كالآتى :

××× من حـ / جارى البنك المركزى

الى مذكورين

××× حـ / الإيرادات

××× حـ / أى حساب آخر مختص (حسب الأحوال)

أى أننا جعلنا البنك المركزى مدينا بها مباشرة • ويعاب على هذه الطريقة أنها تتنافى مع الواقعة المحاسبية للقيد ، فجعل البنك مدينا بقيمة الشيكات المرسلة له قبل أن يقوم بتحصيلها يخالف الواقع •

ب ــ عندما يرفض الشيك ويعاد الى المصلحة :

يجرى القيد الآتى :

من مذكورين

××× حـ / الإيرادات بالاستبعاد

××× حـ / أى حساب آخر مختص

××× الى حـ / جارى البنك المركزى

ثالثا ــ التحصيل بموجب حوالات بريدية حكومية :

قد تحصــل الإيرادات أو غيرها من المستحقات بموجب حوالات

بريدية حكومية تتسلمها الوحدة الإدارية صاحبة الشأن ، فعندما يريد شخص معين أن يسدد رسوما معينة مثلا لإحدى المصالح بموجب حوالة بريدية ففى هذه الحالة يدفع المبلغ لمصلحة البــريد المرخص لها بذلك ويتسلم حوالة بريدية بالمبلغ المدفوع ويقــوم بارسالها الى المصلحة المختصــة .

وعليه فان قيمة الحوالات تقيد لدى هيئــة البريد ولدى الوحدة الإدارية المرسل إليها الحوالة .

١ ــ القيود لدى هيئة البريد :

(أ) عند استلام قيمة الحوالة من مرسلها يجرى القيد كالآتى :

xxx من حـ / الصندوق

xxx الى حـ / الأرصدة الدائنة رقم ...

(ب) ترسل الهيئة شيكا بالقيمة الى الجهة المختصة بالحوالة بناء على مطالبة شهرية ، ويكون القيد كالآتى :

xxx من حـ / الأرصدة الدائنة رقم ...

xxx الى حـ / جارى البنك المركزى

٢ ــ القيود لدى الجهة الإدارية المرسل لها الحوالة :

(أ) عند استلام الحوالة البريدية ، يجرى القيد الآتى :

xxx من حـ / جارى المبالغ المدينة تحت التسوية (طرف هيئة البريد)

الى مذكورين

xxx حـ / الإيرادات

xxx حـ / أى حساب آخر مختص (حسب الأحوال)

(ب) عند ورود شيك من هيئة البريد بقيمـــة الحوالات : يجب مراجعة الكشوف للتأكد من أن الحوالات المســددة قيمتها بموجب هذا الشيك سبق قيدها فى حسابات التسوية الجارية المدينة ، فاذا كانت مطابقة يجرى القيد الآتى :

××× من حـ / الحوالات المـــالية تحت التحصيل

××× إلى حـ / جارى المبالغ المدينة تحت التسوية (طرف هيئة البريد)

فاذا كان الشيك يتضمن مبالغ حوالات لم تستلمها الوحدة الإدارية بعد ، وبالتالى لم يسبق قيدها فى حساب التسوية المدينة ، ففى هذه الحالة تقيد قيمة الحوالات فى حساب جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم مرسلها .

ويكون القيد كالآتى :

××× من حـ / الحوالات المـــالية تحت التحصيل

××× الى حـ / جارى المبالغ الدائنـــة تحت التســـوية

(باسم مرسل الحوالة) .

وتظل مبالغ هذه الحوالات فى هذا الحساب الى أن يتم التصرف فيها تبعا لمـــا يتضح بشأنها ، وذلك على النحو الآتى :

الحالة الأولى : ورود الحوالات البريدية الى المصلحة واتضح أنهـــا تخصها ، فى هذه الحالة يجرى القيد الآتى :

××× من حـ / جارى المبالغ الدائنـــة تحت التســـوية (باسم مرسل الحوالة)

الى مذكورين

××× حـ / الإيرادات

××× حـ / أى حساب آخر مختص (حسب الأحوال)

الحالة الثانية : عدم ورود الحـــوالات البريدية الى المصلحة ، واتضح بالاستفسار أنها تخص مصلحة أخرى ، فيتم التصرف كما يلى :

(أ) إضافة القيمة الى حساب هيئة البريد :

وفى هذه الحالة يكون القيد كالآتى :

××× من حـ / جارى المبالغ الدائنـــة تحت التســوية (باسم مرسل الحوالة)

××× الى حـ / جارى المبالغ الدائنـــة تحت التســوية (باسم هيئة البريد)

(ب) تسدد القيمة لهيئة البريد بموجب شيك تسحبه المصلحة :

ويكون القيد كالآتى :

××× من حـ / جارى المبالغ الدائنـــة تحت التســوية (باسم هيئة البريد)

××× الى حـ / الشـــيكات

الحالة الثالثة : عدم ورود الحـــوالات البريدية الى المصلحة ، واتضح بالاستفسار أنها تخص وحدة حســابية أخرى تتبع المصلحة الرئيسية ، فيتبع بشأنها ما يلى :

(أ) إضافة القيمة لحساب المصلحة المختصة ، وذلك بالقيد الآتى :

××× من حـ / جارى المبالغ الدائنـــة تحت التســوية (باسم (مرسل الحوالة)

××× إلى حـ / جارى المبالغ الدائنـــة تحت التســوية (باسم الفرع المختص)

(ب) سداد القيمة للمصلحة الأخرى (الفرع) بموجب شيك :

وفى هذه الحالة يكون القيد كالآتى :

××× من حـ / جارى المبالغ الدائنــة تحت التســوية (باسم الفرع المختص)

××× الى حـ / الشــــيكات

(جـ) فى حالة ورود حوالات بريدية باسم المصــلحة ، ويتضح أنهــا لا تخصها ، يتبع بشأنها إحدى الطريقتين الآتيتين :

الطريقة الأولى : تقوم المصلحة بصرف قيمتهــا الى مرسلها مباشرة ، وتكون القيود كالآتى :

(أ) عند ورود الحوالة يجرى القيد الآتى :

××× من حـ / جارى المبالغ المدينــة تحت التســوية (طرف (هيئة البريد)

××× إلى حـ / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية (باسم مرسل الحوالة)

(ب) عند ورود الشيك بقيمة هذه الحوالات الى المصلحة يجرى القيد الآتى :

××× من حـ / الحوالات المــالية تحت التحصيل

××× الى حـ / جارى المبالغ المدينــة تحت التســوية (طرف هيئة البريد)

(جـ) عندما ترســل المصلحة شيكا بقيمــة هذه الحوالات الى مرسلها يجرى القيد الآتى :

××× من حـ / جارى المبالغ الدائنــة تحت التســوية (باسم مرسل الحوالة)

××× الى حـ / الشــــيكات

الطريقة الثانية : تقوم المصلحة بتحويل صرف الحوالة باسم مرسلها لتصرف من مكتب البريد الصادرة منه •

وفى هذه الحالة تتم الخطوات وقيودها كالآتى :

(أ) إثبات ورود قيمة الحوالات للمصلحة بموجب شيك :

××× من حـ / الحوالات المــالية تحت التحصيل

××× الى حـ / جارى المبالغ الدائنـــة تحت التســوية (باسم هيئة البريد)

(ب) إثبات استخراج الشيك :

يتم استخراج شيك فى مقابل قيمة الحوالة لهيئة البريد ، ويكون القيد كالآتى :

××× من حـ / جارى المبالغ الدائنـــة تحت التســوية (باسم هيئة البريد)

××× الى حـ / الشـــــيكات

ومن الجدير بالملاحظة أن اتباع كلا من الطريقتين يترتب عليه ما يأتى :

١ ــ جعل حساب الحوالات المــالية تحت التحصيل مدينا •

٢ ــ جعل حساب الشيكات دائنا •

(د) تحويل صرف قيمة الحوالات البريدية بين المصالح :

عند ورود أى حوالة إلى إحدى المصالح ، ثم يتبين أنها لا تخصها ، تسجل بياناتها كالرقم والتاريخ والقيمة ثم تحول صرف قيمتها باسم المصلحة المختصة وترسلها إليها •

وفى هذه الحالة تكون القيود كالآتى :

أولا — فى دفاتر المصلحة التى وردت إليها الحوالة خطأ :

١ — لا تثبت أية قيود متعلقة باستلام الحوالة من مرسلها ولا بتحويلها الى المصلحة المختصة .

٢ — يثبت ورود الشيك بقيمة الحوالة البريدية من هيئة البريد على النحو الآتى :

××× من حـ / الحوالات المالية تحت التحصيل

××× الى حـ / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية (باسم المصلحة المختصة)

٣ — يستخرج شيك بقيمة الحوالة باسم المصلحة المختصة ، ويثبت بالقيد الآتى :

××× من حـ / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية (باسم المصلحة المختصة)

××× الى حـ / الشيكات

ثانيا — فى دفاتر المصلحة التى تخصها الحوالة :

١ — يثبت ورود الحوالة للمصلحة الأخرى (التى وردت لها خطأ) على النحو التالى :

××× من حـ / جارى المبالغ المدينة تحت التسوية (طرف المصلحة ...)

الى مذكورين

××× حـ / الإيرادات

××× حـ / أى حساب آخر مختص (حسب الأحوال)

٢ ـ يثبت ورود الشيك من المصلحة التى وردت لها الحوالة خطأ بقيمة الحوالة كالآتى :

xxx من حـ / الحوالات المـالية تحت التحصيل

xxx الى حـ / جارى المبالغ المدينة تحت التسوية
(طرف المصلحة ...)

تطبيقــات

التمرين الأول :

تمت العمليات الآتيــة فى وزارة الاقتصــاد بتاريخ ١٩٧٨/١/١ (علما بأن الخزانة التى تتبعها خزانة عامة) :

١ ــ قامت بتحصيل مبلغ ٦٠٠٠ ريال لحســاب الوزارة ، منها ٤٠٠٠ إيرادات والباقى تأمين مؤقت باسم المقاول محمد سيف •

٢ ــ قامت بتحصيل مبلغ ٣٠٠٠ ريال لحساب مصلحة الضرائب •

٣ ــ قامت بطلب مبلغ ١٥٫٠٠٠ ريال من وزارة المــالية ، فأرسلت لها النقود فورا •

٤ ــ قامت وزارة الصحة بتوريد مبلغ ٥٠٠٠ ريال الى وزارة الاقتصاد •
والمطلوب إجراء القيود اللازمة لإثبات العمليات السابقة :

الحــل

١ ــ إثبات المتحصلات الخاصة بالوزارة :

٦٠٠٠ من حـ / الخزينــة

الى مذكورين

٤٠٠٠ حـ / الإيرادات (البند المختص)

٢٠٠٠ حـ / جارى التأمينات المؤقتة باسم محمد سيف

٢ ــ إثبات المبلغ المحصل لحساب مصلحة الضرائب :

٣٠٠٠ من حـ / الخزينــة

٣٠٠٠ الى حـ / جارى المبالغ الدائنــة تحت التسوية (باسم مصلحة الضرائب)

٣ ــ إثبات النقدية الواردة من وزارة المــالية :

١٥٠٠٠ من حـ / الخزينــة

١٥٠٠٠ الى حـ / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية
(باسم وزارة المــالية)

٤ ــ إثبات النقود الواردة من وزارة الصحة (خزينة فرعية) :

٥٠٠٠ من حـ / الخزينــة

٥٠٠٠ الى حـ / جارى المبالغ الدائنــة تحت التسوية
(باسم وزارة الصحة)

التمرين الثانى :

فيما يلى العمليات التى قامت بها مصلحة الضرائب (خزينة فرعية)

فى الفترة من ٣ الى ٥ يناير عام ١٩٧٨ م :

فى ١/٣ قامت بتحصيل ٨٠٠٠ ريال نقدا ضريبة أرباح تجــارية وصناعية من شركة البعدانى • وقد قامت فى نهاية اليوم بتوريد هــذا المبلغ الى البنك المركزى •

فى ١/٤ قامت بتحصيل ٤٠٠٠ ريال ضريبة كسب عمل من وزارة الزراعة بموجب شيك رقم ٥١٥ •

فى ١/٤ قامت بتحصيل مبلغ ٥٠٠٠ ريال ضريبة مهن حرة من الدكتور أحمد سعيد بموجب شيك رقم ٦٢٠ •

فى ١/٥ ورد لها اشعار من البنك المركزى يفيد بتحصيل قيمــة الشيك رقم ٥١٥ الصادر من وزارة الزراعة ، ورفض الشيك رقم ٦٢٠ الصادر من الدكتور أحمد سعيد •

والمطلوب إجراء القيود اللازمة لإثبات العمليات السابقة •

الحــل

١ ــ إثبات المتحصلات النقــدية :

٨٠٠٠ من ح / النقدية تحت التسوية ١٩٧٨/١/٣ م

٨٠٠٠ الى ح / الإيرادات (البند المختص)

٢ ــ إثبات توريد المبلغ للبنك المركزى ١٩٧٨/١/٣ م

٨٠٠٠ من ح / جارى البنك المركزى

٨٠٠٠ الى ح / النقدية تحت التسوية

٣ ــ إثبات المتحصلات بشيكات

الطريقة الأولى : توسيط ح / الحوالات المــالية تحت التحصيل ،

(أ) عند استلام الشيكات وارسالها للبنك المركزى لتحصيلها :

٩٠٠٠ من ح / الحوالات المــالية تحت التحصيل ٧٨/١/٤

٩٠٠٠ الى ح / الإيرادات (البند المختص)

٤٠٠٠ شيك رقم ٥١٥ من وزارة الزراعة

٥٠٠٠ شيك رقم ٦٢٠ من الدكتور أحمد سعيد

(ب) ورود إخطار البنك بتحصــــيل الشيك رقم ٥١٥ ، ورفض الشيك رقم ٦٢٠

٤٠٠٠ من ح / جارى البنك المركزى

٤٠٠٠ الى ح / الحوالات المــالية تحت التحصيل

تحصيل الشيك رقم ٥١٥ المسحوب من وزارة الزراعة :

٥٠٠٠ من ح / الإيرادات بالاستبعاد

٥٠٠٠ الى ح / الحوالات المــالية تحت التحصيل

رفض الشيك رقم ٦٢٠ الصادر من الدكتور أحمد سعيد •

الطريقة الثانية : عدم توسيط حـ / الحوالات المـالية تحت التحصيل

(أ) عند استلام الشيكات وارسالها للبنك المركزى للتحصيل :

٩٠٠٠ من حـ / جارى البنك المركزى

٩٠٠٠ الى حـ / الإيرادات

٤٠٠٠ شيك رقم ٥١٥ صادر من وزار الزراعة

٥٠٠٠ شيك رقم ٦٢٠ صـادر من الدكتور أحمد سعيد

(ب) عند ورود إخطار البنك المركزى بتحصيل الشيك رقم ٥١٥ ، ورفض الشيك رقم ٦٢٠ :

٥٠٠٠ من حـ / الإيرادات بالاستبعاد

٥٠٠٠ الى حـ / جارى البنك المركزى

رفض الشيك رقم ٦٢٠ الصادر من الدكتور أحمد سعيد .

الفصل السادس

الحســابات الجارية

المبحث الأول

دفاتر الحســابات الجارية العــامة

المبحث الثانى

طريقة قيد عمليات الحسابات الجارية العامة

المبحث الثالث

دفاتر الحسابات الجارية تحت التســوية

المبحث الرابع

طريقة قيد الحسابات الجارية تحت التســوية

تمـــارين



المبحث الأول

دفاتر الحسابات الجارية العامة

دفاتر أستاذ الحسابات الجارية العامة من دفاتر الأستاذ ذات الجانبين ، وتضم مجموعة من الدفاتر بعدد الحسابات الجارية العامة ، فهى تشمل دفتر لحساب الشيكات ودفتر لحساب الحوالات ودفتر لحساب الحوالات المالية تحت التحصيل ودفتر لحساب الكفالات ودفتر لحساب النقدية تحت التسوية ودفتر لحساب جارى البنك المركزى ودغتر لحساب حركة النقود المرسلة ودفتر لحساب حركة النقود الواردة وسنتكلم عنها بالتفصيل .

١ ــ دفتر حساب الشيكات :

يعتبر هذا الدفتر من دفاتر الأستاذ ذات الجانبين ، لأنه يقسم الى جانبين أحدهما مدين والآخر دائن ، وتقيد به الشيكات المسحوبة على البنك المركزى وفروعه ، فيقيد فى الجانب المدين الشيكات التى ترد إخطارات صرفها من البنك المركزى • ويمثل الرصيد دائما وأبدا مجموع قيم الشيكات التى لم تصرف بعد لأصحابها •

٢ ــ دفتر حساب الحوالات[1] :

وهو مندفاتر الأستاذ ذات الجانبين أيضا ، ويخصص لقيد أذون الصرف (الحوالات) المسحوبة ، فيقيد فى الجانب الدائن جميع الأذون المسحوبة • أما الجانب المدين فيقيد فيه أذون الصرف التى ترد

---

(١) سبق أن ذكرنا أن أذون الصرف (الحوالات) لا تستخدم فى الجمهورية العربية اليمنية ، وإنما أوردناها للعلم بالشىء •

حوافظ صرفها ، سواء كان من هيئة البريد إذا سحب الإذن (الحوالة) على هيئة البريد أو من أى جهة أخرى • ويمثل الرصيد فى أى وقت كان قيمة أذون الصرف (الحوالات) التى لم تصرف بعد لأصحابها •

٣ ـ دفتر حساب الحوالات المالية تحت التحصيل[1] :

وهو من دفاتر الأستاذ ذات الجانبين ، ويخصص لقيد الشيكات التى ترد للوحدة الإدارية سدادا لمطلوباتها أو لأى غرض آخر ، حيث يقيد فى الجانب المدين الشيكات التى ترد للوحدة ثم تحول للبنك المركزى للتحصيل ، ويقيد بالجانب الدائن الشيكات التى ترد إخطارات تحصيلها • ويمثل الرصيد قيمة الشيكات التى لم يرد إخطارا من البنك بتحصيلها •

٤ ـ دفتر حساب الكفالات :

وهو من دفاتر الأستاذ ذات الجانبين أيضا ، ويخصص لقيد خطابات الضمان المصرفية التى يقدمها المقاولون والمتعهدون والمتعاملون مع الحكومة بأى صفة كانت ، فيقيد بالجانب المدين قيمة كل خطاب ضمان عند وروده • أما الجانب الدائن فيقيد به قيمة خطابات الضمان عند ردها لصاحبها أو للبنك الذى قدمها ، وذلك عند تصفية العملية المقدم عنها خطاب الضمان •

٥ ـ دفتر حساب النقدية تحت التسوية :

وهو من دفاتر الأستاذ ذات الجانبين ، ويقيد فى الجانب المدين النقدية الواردة إلى الخزائن الفرعية الحكومية أما الجانب الدائن فيقيد به النقدية الصادرة من الزخائن الفرعية لإيداعها بالخزائن العامة أو البنك المركزى •

٦ ـ دفتر حساب جارى البنك المركزى : (نموذج رقم ٨ «حسابات»)
وهو من دفاتر الأستاذ ذات الجانبين ، فيقيد فى الجانب المدين

---

(١) إذا لم يوسط حـ / الحوالات المالية للتحصيل ، فليس هناك داع لهذا الدفتر .

من هذا الحساب المبالغ التى تودع بالبنك المركزى والشـــيكات التى يحصلها البنك المركزى لحساب الوحدة الإدارية • أما الجانب الدائن فيقيد به المبالغ التى يصرفها البنك لحساب الوحدة الإدارية بموجب الشيكات التى تسحب عليه •

وفيما يلى نماذج لكل من دفتر حساب الشيكات ودفتر حساب جارى البنك المركزى •

الجمهورية العربية اليمنية
وزارة المـــالية

(نموذج رقم ٧ «حسابات»)

دفتر حســـاب الشيكات الواردة

منـــه — لــــه

رقم اليومية العامة	التاريخ	البيـــــــان	المبلغ		رقم اليومية العامة	التاريخ	البيـــــــان	المبلغ	
			ف	ريال				ف	ريال

(نموذج رقم ٨ «حسابات»)

الجمهورية العربية اليمنية
وزارة المالية

دفتر حساب جارى البنك المركزى

منه — له

رقم اليومية العامة	التاريخ	البيان	المبلغ		رقم اليومية العامة	التاريخ	البيان	المبلغ	
			ف	ريال				ف	ريال

المبحث الثانى

طريقة قيد عمليات الحسابات الجارية العامة

الأصل فى المحاسبة الحكومية هو قيد المصروفات والايرادات باعتبار ان ميزانية الدولة تتضمن استخدامات (مصروفات) وموارد فقط ، ولكن دفع المصروفات يستلزم بالضرورة سحب شيكات أو أذونات صرف يتم صرفها من الخزينة العامة أو من مكاتب البريد ، كذلك فان تحصيل الايرادات يتبعه ورود نقدية وشيكات مما أدى إلى ضرورة وجود حسابات تقيد فيها هذه العمليات ، وهذه الحسابات هى ما تسمى بالحسابات الجارية العامة مثل حـ / الشيكات ، حـ / الحوالات ، حـ / الحوالات المالية تحت التحصيل حـ / النقدية تحت التسوية ، حـ / الكفالات حـ / جارى البنك المركزى .

وفيما يلى طريقة القيد الخاصة بهذه الحسابات :

١ ــ حساب الشيكات :

تدفع الحكومة ما يستحق عليها من مبالغ بموجب شيكات تسحب على البنك المركزى أو فروعه . ويتم القيد على مرحلتين :

(أ) عند سحب الشيك

من مذكورين

xxx حـ / الأستخدامات (المصروفات)

xxx أو حـ / أى حساب آخر مختص (حسب الأحوال)

xxx الى حـ / الشيكات

(ب) عند ورود اخطار من البنك بصرف قيمة الشيك :

xxx من حـ / الشيكات

xxx الى حـ / جارى البنك المركزى

ويعتبر حـ / الشيكات حسابا وسيطا يجعل دائنا عند سحب الشيك ومدينا عند صرف قيمة الشيك •

ولمراقبة حركة الشيكات ترحل القيود الخاصة بالشيكات الى دفتر حساب الشيكات السابق الذكر حيث يمثل رصيد حساب الشيكات فى دفتر الشيكات قيمة الشيكات المسحوبة التى لم ترد اخطارات صرفها بعد من البنك المركزى لسبب أو لآخر •

وفى نهاية كل يوم يستخرج مجموع الجانب الدائن من حـ / الشيكات ويطابق مع مجموع خانة الجانب الدائن من حـ / الشيكات بدفتر اليومية ويستخرج مجموع الجانب المدين من حـ / الشيكات ويطابق مع مجموع خانة الجانب المدين لحساب الشيكات بدفتر اليومية • وفى نهاية الشهر يطابق رصيد حـ / الشيكات مع الرصيد الموضح بكشف الحساب الشهرى •

وفى نهاية العام يطابق رصيد حـ / الشيكات مع كشف الشيكات المتبقية أى التى لم تصرف حتى نهاية السنة وتنقل مفردات هذه البواقى مبلغا مبلغا إلى السنة الجديدة ، والمفروض أن يتساوى رصيد حـ/الشيكات مع مجموع قيم الشيكات التى لم يتم صرفها بعد •

٢ ــ حـ / الحوالات :

قد تدفع الحكومة ما يستحق عليها من مبالغ بموجب أذون صرف (حوالات) تسحب على الخزائن العامة أو مكاتب البريد ويتم القيد فى هذه الحالة على مرحلتين كالآتى :

(أ) عند سحب اذن الصرف • يكون القيد كالآتى :

من مذكورين

xxx د / الأستخدامات (المصروفات)

xxx د / أى حساب آخر مختص (حسب الأحوال)

xxx الى د / الحوالات

(ب) عند صرف الحوالة من الخزينة العامة • يكون القيد كالآتى :

xxx من د / الحوالات

xxx الى د / الخزينة

إذا فحساب الحوالات حساب وسيط يجعل دائنا عند سحب الحوالة ومدينا عند ورود اخطار بصرف قيمة الحوالة •

ولمتابعة حركة الحوالات تقيد عملياتها فى دفتر حساب الحوالات السابق شرحه وتجرى المطابقة مثل ما عمل بالنسبة لحساب الشيكات تماما •

٣ ـ د / الحوالات المالية تحت التحصيل :

عندما يرد للوحدة الادارية شيكات بمستحقاتها من ايرادات وخلافه فانها تقوم بتحويلها إلى البنك المركزى لتحصيلها وقيدها لحسابها ، وعندما يقوم البنك المركزى بتحصيلها يرسل اخطارات للوحدة بذلك •

وفى مثل هذه الحالات يوسط حساب الحوالات المالية تحت التحصيل[1] وتتم عملية التحصيل على مرحلتين :

---

(١) سبق ان ذكرنا عند الكلام عن طريق قيد الايرادات انه قد يستغنى عن توسيط د / الحوالات المالية تحت التحصيل وفى هذه الحالة يجعل د / البنك المركزى مدينا و د / الايرادات دائنا .

(أ) عند استلام الشيك وارساله للبنك المركزى لتحصيله •

يكون القيد كالآتى :

xxx من حـ / الحوالات المالية تحت التحصيل

xxx الى حـ / الايرادات

xxx أو حـ / أى حساب آخر مختص (حسب الأحوال)

(ب) عند ورود اخطار من البنك بتحصيل قيمة الشيك •

يكون القيد كالآتى :

xxx من حـ / جارى البنك المركزى

xxx الى حـ / الحوالات المالية تحت التحصيل

ويتبع نفس الأسلوب المتبع فى حـ / الشيكات لمتابعة حركة حـ / الحوالات المالية تحت التحصيل وكذا المطابقة اليومية والشهرية والسنوية •

٤ ـ حـ الكفالات :

تطلب الوحدات الادارية من المقاولين والمتعهدين تقديم تأمين ابتدائى أو تأمين نهائى على ذمة قيامهم بالأعمال أو التعهدات التى تتعاقد معهم على تنفيذها وذلك لضمان قيامهم بالتنفيذ طبقا للمواصفات والشروط ، ويقدم هذا التأمين فى صور مختلفة فاما يكون فى شكل نقدية أو فى شكل خطاب ضمان من أحد البنوك ويسمى خطاب الضمان أحيانا باسم الكفالة •

وفى حالة خطاب الضمان (الكفالة) يوسط عند قيد العملية حـ / الكفالات • ويتم القيد على مرحلتين كالآتى :

(أ) عند ورود خطاب الضمان • يكون القيد كالآتى :

xxx من حـ / جارى الكفالات

xxx الى حـ / جارى التأمينات الموقتة أو النهائية (باسم المقاول أو المتعهد)

(ب) عند انتهاء مدة سريان خطاب الضمان •

فى هذه الحالة يعاد خطاب الضمان إلى الجهة التى أصـــدرته مع اخطار مقدم الخطاب بذلك • ويكون القيد كالآتى :

××× من حـ / جارى التأمينات المؤقتة أو النهائية (باسم المقاول أو المتعهد) •

××× الى حـ / جارى الكفالات

وترحل هذه القيود الى حـ / الكفالات (دفتر حـ / الكفالات السابق شرحه) وتجرى المطابقة كما سبق شرحه بالنسبة لحساب الشيكات •

٥ ــ حـ / جارى البنك المركزى :

يقيد بهذا الحساب قيمة حوافظ أو كشوف اخطار البنك المركزى اليومية سواء كانت متعلقة بالشيكات التى سحبتها الوحـــدة الادارية كمصروفات أو بالشيكات التى أرسلتها الوحدة كايراد لها لكى يقـــوم البنك المركزى بتحصيلها ، ويتم القيد فى هذا الحساب على النحو الآتى :

(أ) اثبات ورود الكشوف المتعلقة بشيكات المصروفات :

عندما يرد من البنك كشوف ببيان الشيكات التى تم صرفها على حساب الوحدة • تتخذ الاجراءات الآتية قبل تسويتها •

يؤشر المختص بدفتر حـ / الشـــيكات على الـــكشف بما يفيد ان الشيكات المنصرفة بمعرفة البنك سبق ان أصدرتها الوحدة الادارية وان قيمتها صحيحة •

وبعد التأشير يجرى القيد الآتى :

××× من حـ / الشيكات

××× الى حـ / جارى البنك المركزى

(ب) اثبات ورود الكشوفات المتعلقة بالشيكات المحصلة من قبل البنـك المركزى لصالح الوحدة •

فى هذه الحالة يجب ان يؤشر المختص بدفتر حساب الحوالات المالية تحت التحصيل بما يفيد ان الشيكات المحصلة تخص الوحدة وان قيمتها صحيحة ثم يجرى القيد الآتى :

xxx من حـ / جارى البنك المركزى

xxx الى حـ / الحوالات المالية تحت التحصيل

(جـ) اثبات ورود الكشوفات المتعلقة بالنقدية المودعة فى البنك المركزى[1] :

فى هذه الحالة يجب ان يؤشر المختص بدفتر حساب النقدية تحت التسوية بما يفيد صحة ما ورد بكشف البنك المركزى بالنسـبة للنقدية • ثم يجرى القيد الآتى :

xxx من حـ / جارى البنك المركزى

xxx الى حـ / النقدية تحت التسوية

وإذا فرض أن كشوف البنك تضـمنت مبالغ لا تخص الوحـدة الادارية أو غير مطابقة يتبع بشأنها ما يلى :

(أ) فى حالة الأضافة :

إذا اتضح من مراجعة كشف الأضافة الوارد من البنك على دفتر حساب النقدية تحت التسوية أو دفتر حساب الحوالات المـالية تحت التحصيل ان هناك مبالغ ليس لها أصل بهذين الحسابين ، وأن المبالغ المضافة لا تطابق المبالغ المدرجة بها •

فانه يتبع بشأنها ما يأتى :

(أ) يسوى حساب البنك وذلك بتعلية المبالغ المضافة لحساب الوحدة

---

(١) يلاحظ ان كشوفات البنك لا تأتى مفصلة اى كشف خاص بكل من الشيكات المسحوبة والشيكات الواردة والنقدية المودعة وانما يتضمنهم كشف واحد وقد فصلناهم للايضاح .

والظاهرة فى كشف الحساب الجارى بحساب جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية ، ويخطر البنك المركزى لايضاح ماهية هذه المبالغ ويكون القيد على النحو التالى :

××× من حـ / جارى البنك المركزى

××× الى حـ / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية

(ب) عند ورود رد من البنك المركزى بما يفيد عدم اختصاص الوحـــدة الادارية بهذه المبالغ أو عدم مطابقتها • يطلب منه خصمها وبمجرد ورود حافظة أو كشف الخصم بهذه المبالغ • يجرى القيد الآتى :

××× من حـ / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية

××× الى حـ / جارى البنك المركزى

(ب) فى حالة الخصم :

إذا اتضح من مراجعة كشف الخصم الوارد من البنك على دفتر الشيكات أن هناك مبالغ مخصومة على حساب الوحدة الادارية دون أن تكون خاصة بها فانه يتبع بشأنها ما يلى :

١ — تسوى قيمة الحافظة خصما على حساب جارى المبالغ المدينة تحت التسوية وذلك بالقيد الآتى :

××× من حـ / جارى المبالغ المدينة تحت التسوية

××× الى حـ / جارى البنك المركزى

ثم يخطر البنك المركزى لأضافة القيمة لحساب جارى الوحـــدة موضحا فيه عدم اختصاصها بهذه المبالغ •

٢ — وعند ورود حافظة أضافة من البنك بقيمة ما سبق خصمه يجرى القيد الآتى :

××× من حـ / جارى البنك المركزى

××× الى حـ / جارى المبالغ المدينة تحت التسوية

المبحث الثالث

دفاتر الحسابات الجارية تحت التسوية

ينقسم هذا النوع من الدفاتر إلى قسمين :

أولا : دفاتر الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية :

وهى ذات جانبين أحدهما مدين والآخر دائن وذلك نتيجة لطبيعة العمليات الجارية التى تحتمل المديونية والدائنية بقدر متساو على طول المدى • فهى تضم مجموعة الحسابات الجارية ذات الطبيعة الواحدة التى تنشأ مدينة وتظل مدينة إلى أن يتم سدادها أو تسويتها لنوع آخر من أنواع الحسابات •

ولكل نوع من أنواع الحسابات الجارية المدينة دفتر مستقل مثال ذلك :

١ ـ دفتر لحساب جارى السلفة المستديمة الذى يستخدم لقيد السلف المستديمة التى تخصص للصرف على المصروفات النثرية •

٢ ـ دفتر لحساب جارى المبالغ المدينة تحت التسوية طرف هيئة البريد•

ويستخدم لقيد قيمة الحوالات البريدية الحكومية الواردة التى يرسلها الأفراد والهيئات ، بالأضافة الى أن هذا الحساب يستخدم فى حالات محددة أخرى بصفته حسابا وسيطا مدينا •

٣ ـ دفتر لحساب جارى الأمانة المدفوعة لهيئة البريد الذى يستخدم لقيد الأمانة التى تدفع مقدما لهيئة البريد مقابل قيام مكاتب البريد بصرف قيمة اذون الصرف التى تسحب على تلك المكاتب •

٤ — دفتر اجمالى الحسابات الجارية المدينة • وهو حساب مراقبة حيث تقسم صفحات هذا الدفتر الى عدة خانات تحليلية بعـــدد الحسابات الجارية المدينة •

ثانيا : دفاتر الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية :

وهذه الدفاتر أيضا ذات جانبين أحدهما مدين والآخر دائن نتيجة لطبيعة العمليات الجارية التى تحتمل المديونية والدائنية بقدر متساو •

وتضم هذه الدفاتر مجموعة الحسابات الجارية ذات الطبيعة الدائنة أى التى تنشأ دائنة وتظل دائنة الى أن يتم سدادها أو تسويتها لنوع آخر من الحسابات •

ولكل نوع من أنواع الحسابات الجارية دفتر مستقل مثال ذلك :

١ — دفتر لحساب جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية •

ويخصص لمصلحة الضرائب ولهيئة التأمين والمعاشات والجهات الأخرى حيث يقيد فى هذا الحساب جميع المبالغ المستحقة لهـــذه الجهات •

٢ — دفتر لحساب جارى التأمينات المؤقتة •

٣ — دفتر لحساب جارى التأمينات النهائية •

٤ — دفتر لحساب جارى المستحقات •

٥ — دفتر لحساب جارى المحجوزات •

٦ — دفتر اجمالى الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية •

وهذا الدفتر عبارة عن حساب مراقبة تقسم صفحاته إلى عدة خانات تحليلية بعدد أنواع الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية •

المبحث الرابع

طريقة قيد الحسابات الجارية تحت التسوية

ذكرنا ان الحسابات الجارية تحت التسوية تنقسم إلى :

(أ) الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية •

(ب) الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية •

(أ) الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية :

١ ــ السلفة المستديمة :

سبق ان تكلمنا عن القيود الخاصة بعمليات السلفة المستديمة فى الفصل الرابع عند كلامنا على طريقة قيد المصروفات •

٢ ــ الأمانة المدفوعة لجهة أخرى :

إذا دفعت الوحدة الادارية مقدما لجهة أخرى كالجمارك أو المحاكم أو مؤسسة المياه والكهرباء أو هيئة البريد وكان فى الأمكان تحديد بنود الموازنة وقت صرف الأمانة ، فان قيمة الأمانة تخصم على حساب المصروفات مباشرة (مع قيد القيمة بالحسابات النظامية التى سيرد ذكرها فيما بعد) • أما إذا لم يتسنى تحديد بنود الموازنة وقت دفع الأمانة فان القيمة تقيد بحسابات التسوية الجارية كالآتى :

××× من حـ / جارى الأمانة المدفوعة ••••• (اسم الجهة)

××× الى هـ / الشيكات

وهنا لا داعى لعمل تسوية نظامية لأن المبلغ صرف على حساب وسيط وليس على المصروفات مقدما ، وعندما يتسنى تحديد البنود المختصة تزال القيمة من حساب التسوية بالقيد الآتى :

××× من حـ / المصروفات (بند ٠٠٠٠)

××× الى حـ / جارى الأمانة المدفوعة لـ ٠٠٠ (اسم الجهة)

وهنا تجرى التسوية النظامية الا إذا كانت العملية قد تمت ووردت مستنداتها وروجعت فيكون احتسابها على المصروفات (الأستخدامات) غير محتاج لتسوية نظامية ٠

٣ ـ الاعتمادات النقدية بالخارج :

بالنسبة للعمليات التى يتطلب تنفيذها مدة أكثر من عام وتشترط فيها الجهات الأجنبية المتعاقد معها فتح اعتماد بالكامل ويكون الاعتماد النقدى المطلوب فتحه يزيد على الاعتماد المدرج فى موازنة السنة المالية التى فتح فيها الاعتماد (وان كان فى حدود التكاليف) ففى هذه الحالة يخصم على مصروفات الموازنة (بمجرد ورود اشعار من البنك) بقيمة المبلغ المعتمد بالموازنة لهذا الغرض والباقى يخصم على حساب جارى تحت التسوية كالآتى :

من مذكورين

××× حـ / المصروفات (البند المختص)

حـ / جارى الاعتمادات والتحويلات النقـدية المفتوحة بالخارج باسم ٠٠٠

××× الى حـ / جارى البنك المركزى

(مع ملاحظة قيد القيمة بالحسابات النظامية التى سيرد شرحها فيما بعد) ٠

(ب) الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية :

١ ـ التأمينات على اختلاف أنواعها [١] :

وتشمل التأمينات المؤقتة والتأمينات النهائية والتأمينات الأخرى

---

(١) يلاحظ أن القيود الخاصة بالاستقطاعات التى تخص مصـلحة الضرائب او أى جهة أخرى والتى تعلى بحساب جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية سبق ان تطرقنا اليها فى فصل المصروفات .

التى يدفعها الأفراد فى حالات معينة ، حيث يفتح حساب جارى لكل نوع من هذه التأمينات .

وتكون القيود المحاسبية لها كالآتى :

(أ) إثبات سداد التأمينات :

١ ــ فى حالة السداد نقدا :

××× من حـ / النقدية تحت التسوية (أو من حـ / الخزينة)

××× الى حـ / جارى التأمينات المؤقتة (تأمين مؤقت)

××× أو الى حـ / جارى التأمينات النهائية (تأمين نهائى)

٢ ــ فى حالة السداد بشيك مصرفى أو مقبول الدفع (وتوسيط حـ / الحوالات المالية تحت التحصيل)

××× من حـ / الحوالات المالية تحت التحصيل

××× الى حـ / جارى التأمينات المؤقتة

أو الى حـ / جارى التأمينات النهائية

أما إذا لم يوسط حـ / الحوالات المالية تحت التحصيل فيكون القيد :

××× من حـ / جارى البنك المركزى

××× الى حـ / جارى التأمينات المؤقتة

××× أو إلى حـ / جارى التأمينات النهائية

٣ ــ فى حالة السداد بحوالة بريدية :

من حـ / جارى المبالغ المدينة تحت التسوية (طرف هيئة البريد)

××× الى حـ / جارى التأمينات المؤقتة

××× أو الى حـ / جارى التأمينات النهائية

٤ ــ فى حالة السداد خصما من مستحقات المقاول أو المتعهد طرف الحكومة (أو الجهة) وصرف المتبقى له .

من حـ / الأستخدامات (المصروفات) (البند المختص)

الى مذكورين

xxx حـ / جارى التأمينات المؤقتة

xxx أو حـ / جارى التأمينات النهائية

xxx حـ / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية (الاستقطاعات)

xxx حـ / الشيكات (الصافى الذى يستخرج به شيك للمقاول)

٥ ــ فى حالة السداد بتحويل تأمين قديم مستحق الصرف الى عملية أخرى :

xxx من حـ / جارى التأمينات المؤقتة التأمين القديم

xxx أو من حـ / جارى التأمينات النهائية التأمين القديم

xxx الى حـ / جارى التأمينات المؤقتة التأمين الجديد

xxx أوالى حـ / جارى التأمينات النهائية التأمين الجديد

٦ ــ فى حالة السداد بتحويل تأمين ابتدائى الى تأمين نهائى وتوريد باقى القيمة

من مذكورين

xxx حـ / جارى التأمينات المؤقتة (بقيمة التأمين الابتدائى المحول)

xxx حـ / النقدية تحت التسوية أو الحوالات المالية تحت التحصيل (حسب طريقة الدفع)

xxx الى حـ / جارى التأمينات النهائية

٧ ـ فى حالة السداد بخطاب ضمان من البنك (كفالة) أو سندات أو بأسهم

XXX من حـ / الـكفالات

XXX أو من حـ / السندات

XXX أو من حـ / الأسهم

XXX الى حـ / جارى التأمينات المؤقتة

أو الى حـ / جارى التأمينات النهائية

(ب) إثبات رد التأمينات :

تختلف القيود المحاسبية طبقا لاختلاف الصورة التى سبق أن قدم بها التأمين •

١ ـ فى حالة تقديم التأمين نقـدا أو بشيك أو بحوالة أو خصما من مستحقات يتم رده بشيك ، ويثبت بالقيد الآتى :

XXX من حـ / جارى التأمينات المؤقتـة

XXX أو من حـ / جارى التأمينات النهائية

الى مذكورين

XXX حـ / جارى المبالغ الدائنـة تحت التسـوية (استقطاعات)

XXX حـ / الشـيكات (بالصافى)

٢ ـ إذا كان تقـديم التأمين فى صورة خطاب ضمان أو سندات أو أسهم ، فانه يتم رد قيمته الى من قدمه ويجرى القيد الآتى:

XXX من حـ / جارى التأمينات المؤقتـة

XXX أو من حـ / جارى التأمينات النهائية

xxx الى حـ / الـكفالات

xxx أو حـ / السندات

xxx أو حـ / الأسهم

٢ ـ المبالغ المستقطعة من المرتبات لحساب جهات :

عند صرف مرتبـات العاملين يستقطع منهم عادة مبالغ لحسـاب جهات حكومية أو لحساب هيئات عامة ، مثل الضرائب والدمغة لحساب مصلحة الضرائب ، واحتياطى المعاش للهيئة العامة للتأمين والمعاشات ، ولجهات حكومية أخرى عن شراء منتجات .

وفى مثل هذه الحالات يفتح حساب جارى دائن تحت التسـوية باسم كل جهة تعلى فيه المبالغ المستقطعة لحسابها ، على أن تسدد لها بشيكات فيما بعد فى أوائل الشهر الجديد .

ويكون قيد التعلية بحساب التسوية كالآتى :

xxx من حـ / الاستخدامات (المصروفات)

xxx الى حـ / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية

xxx لحساب مصلحة الضرائب

xxx لحساب هيئة التأمين والمعاشات

xxx لحساب مصلحة ... الخ

وينطبق ما سبق على المبالغ التى تستقطع من مرتبـات الموظفين لسـدادها لجهات أخرى غير حكومية ، مثل البنـوك وشركات التأمين والنقابات والجمعيات والنوادى والنفقات الشرعية .

٣ ـ المبالغ المقبوضة مقدما من جهات حكومية على ذمة أعمال وتوريدات أو خدمات :

عند قيام الوحدة الإدارية باستلام مبلغ مدفوع مقدما على ذمة أعمال أو توريدات أو خدمات تقيد كالآتى :

xxx من حـ / الحوالات المـــالية تحت التحصيل

xxx الى حـ / جارى المبالغ الدائنـــة تحت التســـوية باسم ...

وعند الصرف على هذه الأعمال أو التوريدات أو الخدمات ، يجرى القيد الآتى :

xxx من حـ / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم ...

xxx الى حـ / الشـــــيكات

وعند اتمام العملية تتم المحاسبة بين الطرفين بالزيادة والنقص ، ويدفع أو يقبض الفرق حسب الحالة .

٤ ــ الحجــوزات :

عندما يتقرر حجز مبالغ من مستحقات المقاولين أو المتعهدين نظير حجوزات قضـــائية توقع على مستحقاتهم لدى الوحدة الإدارية ، فان القيد يكون كالآتى :

xxx من حـ / الأستخدامات : (المصروفات) البند المختص

xxx أو من حـ / أى حساب آخر

xxx الى حـ / جارى الحجوزات باسم ...

وعندما يتقرر صرفها يجرى القيد الآتى :

xxx من حـ / جارى الحجوزات باسم ...

xxx الى حـ / الشـــــيكات

تطبيقــات

التمرين الأول :

أعلنت وزارة الصحة عن مناقصة محلية لعملية بناء مستشفى للولادة وقد قدمت ثلاث عطاءات وفقا للقيم الآتية :

	ريــال
العطاء الأول مقدم من شركة الأصبحى للمقاولات وقيمته	١٥٠٠٠٠
العطاء الثانى مقدم من المقاول محمــد سيف وقيمته	١٦٠٠٠٠
العطاء الثالث مقدم من المقاول على عبد الرحمن وقيمته	١٥٥٠٠٠

وقد سددت قيمة التأمينات الابتدائية من مقدمى العطاءات بواقع ٥ ٪ على النحو التالى :

١ ــ المتناقص الأول خصما من المستحق له عن عمليــة سابقة وقدره ١٠٫٠٠٠ ريال ، وصرفت وزارة الصحة المتبقى له بشيك بعــد خصم رسوم دمغة مختلفة قدرها ١٠٠ ريال .

٢ ــ المتناقص الثانى قدم خطاب ضمان بالقيمة صادر من البنك اليمنى للإنشاء والتعمير .

٣ ــ المتناقص الثالث قدم شيكا بالقيمة .

فاذا علمت ما يلى :

(أ) وافقت لجنة البت فى العطاءات على قبول أقل العطاءات المقدمة .

(ب) قام المقاول الذى رست عليه العملية بتوريد قيمة التأمين النهائى بواقع ١٠ ٪ بخزينة الوزارة بعد خصم قيمة التأمين الابتدائى المقدم منه .

(جـ) ردت وزارة الصحة التأمينات الابتدائية المقــدمة من المتناقصين الآخرين .

(د) قام المقاول الذى رست عليه العملية بتنفيذها .

(هـ) قامت وزارة الصحة بسداد قيمة العملية للمقاول ، وكذلك قيمة التأمين النهائى . والمطلوب إجراء القيود اللازمة لإثبات العمليات السابقة .

الحـل

أولا ـ إثبات سداد التأمين المؤقت :

١ ـ بالنسبة للمتناقص الأول (السداد خصما من المستحق له)

١٠٠٠٠ من د / الاستخدامات (المصروفات)

الى مذكورين

٧٥٠٠ د / جارى التأمينات المؤقتة (باسم شركة الأصبحى)

١٠٠ د / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية باسم مصلحة الضرائب

٢٤٠٠ د / الشـــكات

٢ ـ بالنسبة للمتناقص الثانى (السداد بخطاب ضمان)

٨٠٠٠ من د / الـكفالات

٨٫٠٠٠ الى د / جارى التأمينات المؤقتـة (باسم محمد سيف)

٣ ـ بالنسبة للمتناقص الثالث (السداد بموجب شيك)

٧٧٥٠ من د / الحوالات المـالية تحت التحصيل

٧٫٧٥٠ الى د / جارى التأمينات المؤقتـة (باسم على عبد الرحمن)

ثانيا ــ إثبات ســداد المتناقص الأول (الذى رست عليــه العملية) للتأمين النهائى

من مذكورين

٧٫٥٠٠ ح / جارى التأمينات المؤقتة (باسم شركة الأصبحى)

٧٫٥٠٠ ح / النقدية تحت التســوية

١٥٫٠٠٠ الى ح / جارى التأمينات النهائية (باسم شركة الأصبحى)

ثالثا ــ إثبات رد قيمة التأمينات المؤقتة :

١٥٫٧٥٠ من ح / جارى التأمينات المؤقتة

٨٫٠٠٠ باسم محمد سيف

٧٫٧٥٠ باسم على عبد الرحمن

٥٫٧٥٠ الى ح / الشـــيكات

رابعا ــ إثبات سداد المستحق للمقاول :

من مذكرين

١٥٠٫٠٠٠ ح / الاستخدامات (المصروفات)

١٥٫٠٠٠ ح / جارى التأمينات النهائية (باسم شركة الأصبحى)

الى مذكورين

١٦٥٫٠٠٠ ح / جارى المبالغ الدائنة تحت التســوية (باسم مصلحة الضرائب)

ح / الشـــيكات

التمرين الثانى :

فيما يلى بيـــان بمفردات الاستحقاقات والاستقطاعات الخاصـــة بأجور العاملين فى إحدى المصالح عن شهر يناير عام ١٩٧٨ م

١ ــ مفردات الاستحقاقات :

فلس	ريـــال	
٠٠٠	٢٠٫٠٠٠	الدرجات الدائمة
٠٠٠	١٠٫٠٠٠	رواتب وبدلات
	٣٠٫٠٠٠	المجمــوع

٢ ــ مفردات الاستقطاعات :

أقساط مستحقة للشركات الآتية :

فلس	ريـــال	
٠٠٠	٣٠٠	شركة البعــدانى
٠٠٠	٥٠٠	مؤسسة عــذبان
٠٠٠	٢٠٠	الشركة اليمنية للهندسة
٠٠٠	٥٠٠	أقساط بوالص تأمين على حيـــاة بعض العاملين مستحقة لشركة مأرب للتأمين
	١٥٠٠	المجمــوع

فلس	ريـــال	
٠٠٠	٥٠٠٠	ضريبة كسب العمـل
٠٠٠	٥٠	رسوم دمغــة
٠٠٠	٥٠٠	نفقـــة شرعية
	٥٥٥٠	

فاذا علمت ما يلى :

١ ــ يستحق للمصلحة عمولة تحصيل عن الأقســاط المستحقة للشركات بواقع ٣ ٪ •

٢ ــ فى نفس اليوم صرف المستحق للشركات المختلفة كأقساط بالإضافة الى النفقات الشرعية •

٣ ــ ثم صرف المبالغ المستحقة لمصلحة الضرائب •

٤ ــ أعيد كشف الأجور بعــد اتمام الصرف للعاملين ، مرفقا به حافظة توريد نقدية يفيد أن مرتب الأخ / صالح أحمد ، والبالغ ٥٠٠ ريال ، لم يصرف •

والمطلوب إجراء قيود اليومية لإثبات ما تقدم •

الحــل

أولا ــ إثبات صرف الأجور :

٣٠ر٠٠٠ من حـ / الاستخدامات (المصروفات)

٢٠ر٠٠٠ الدرجات الدائمة

١٠ر٠٠٠ رواب وبدلات

الى مذكورين

٤٥ حـ / الإيرادات المتنوعة ($1500 \times \frac{3}{100}$)

٥٥٥٠ حـ / جارى المبالغ الدائنـــة تحت التســـوية (باسم مصلحة الضرائب)

٥٠٠٠ ضريبة كسب العمل

٥٠ رسم دمغـــة

٢٤٫٩٠٥ حـ / الشيكات (٣٠٫٠٠٠ ـــ ٥٠٩٥)

٢٩١ شركة البعـــدانى

٤٨٥ مؤسسة عـــذبان

١٩٤ الشركة اليمنية للهندسة

٤٨٥ شركة مأرب للتأمين

٥٠٠ نفقات شرعية مستحقة

٢٢٩٥٠ مندب الصرف

ثانيا ـــ إثبات صرف المستحق لمصلحة الضرائب (بغرض عدم وجـــود مبالغ أخرى سبق تعليتها فى حـ / جارى المبالغ الدائنـــة تحت التسوية)

٥٠٥٠ من حـ / جارى المبالغ الدائنـــة تحت التسوية (باسم مصلحة الضرائب)

٥٠٥٠ الى حـ / الشـــيكات

ثالثا : المعالجة المحاسبية للمرتجع من المرتبات :

بالنسبة لمرتب الأخ صالح أحمد فانه يضاف إلى حـ / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية ، ويتم صرفه لصاحب الحق خصما على هـــذا الحساب عند طلبه ، وإذا ظل المرتب دون صرف لمدة شهرين من تاريخ الأضافة للحساب المذكور فانه يضاف الى حـ / الايرادات المتنوعة ، لأنه إذا تقدم صالح أحمد بطلب الصرف بعد هـــذه المدة فان الصرف يتم بالاستبعاد من الايرادات المتنوعة •

وتكون القيود كالآتى :

١ ــ توريد المرتب الذى لم يتم صرفه :

يجرى القيد الآتى عند توريد مرتب الأخ صالح أحمد الذى لم يتم صرفه .

٥٠٠ من حـ / النقدية تحت التسوية

٥٠٠ إلى حـ / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية
(باسم صالح أحمد)

٢ ــ اثبات صرف المرتب للأخ صالح أحمد إذا تقدم خلال شهرين :

إذا تقدم الأخ صالح أحمد خلال شهرين وطلب صرف مرتبه يجرى القيد الآتى بعد اتمام اجراءات الصرف .

٥٠٠ من حـ / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية (باسم صالح أحمد)

٥٠٠ إلى حـ / الشيكات .

٣ ــ إذا لم يتقدم الأخ صالح أحمد لصرف مرتبه خلال شهرين :

فى هذه الحالة يتم تعلية المرتب لحساب الايرادات المتنوعة بالقيد الآتى :

٥٠٠ من حـ / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية (باسم صالح أحمد)

٥٠٠ إلى حـ / الايرادات المتنوعة

٤ ــ إذا تقدم صالح أحمد يطلب صرف مرتبه بعد تعليته لحساب الاريادات المتنوعة :

فى هذه الحالة يصرف المرتب بالاستبعاد من الايرادات المتنوعة . ويكون القيد كالآتى :

٥٠٠ من حـ / الايرادات المتنوعة بالاستبعاد

٥٠٠ إلى حـ / الشيكات

الفصل السابع

الحسابات النظامية

المبحث الأول

دفاتر الحسابات النظامية

المبحث الثانى

طريقة قيد الحسابات النظامية

تمــارين

المبحث الأول

دفاتر الحسابات النظامية

هناك بعض التصرفات المالية مثل الديون المستحقة للحكومة والمبالغ المدفوعة بصفة سلف مؤقتة لشراء بعض الأصناف ، تستلزم مسك حسابات نظامية لمراقبتها حتى يتم تصفيتها •

والحسابات النظامية عبارة عن حسابات تفتح بالدفاتر لمراقبة تنفيذ أو اتمام العمليات التى تحتسب مقدما قبل اتمامها خصما على الأستخدامات (المصروفات) • وعند اتمام العملية وورود مستنداتها ومراجعتها فان هذه المستندات ترفق بالتسوية العكسية (قيد الالغاء) التى تعكس فيها التسوية النظامية لالغائها حيث تكون قد انتهت مهمتها الرقابية وكل زوج مدين ودائن من طرفى التسوية النظامية لا يتعامل الا مع طرفه الآخر ولا يتعامل مع أى حساب آخر غيره •

ويخصص للحسابات النظامية دفاتر مستقلة مثل :

١ ـ دفتر حساب الديون المستحقة لحكومة :

ويخصص هذا الدفتر لقيد الديون التى تنشأ للحكومة والتى لم يتم تحصيلها بعد حيث تقيد بالجانب المدين من الحساب وتظل مقيدة به حتى يتم تحصيلها أو تسويتها بصفة نهائية •

٢ ـ دفتر حساب تسوية مطلوبات الحكومة :

وهو دفتر مقابل لدفتر حساب الديون المستحقة للحكومة • حيث يقيد فى الجانب الدائن منه المبالغ عند نشأتها ثم تقيد هذه المبالغ مرة أخرى فى الجانب المدين عند تحصيلها أو تسويتها نهائيا •

٣ ـ دفتر حساب المبالغ المنصرفة كسلف مؤقتة :

وتصرف هذه المبالغ لموظف معين كعهدة عليه للقيام بمشتريات أو

أعمال مستعجلة ويخصص لكل سلفة حساب باسم الموظف المنصرفة له السلفة حيث يقيد فى الجانب المدين من الحساب المبالغ المنصرفة ويقيد فى الجانب الدائن نفس المبالغ عند اتمام العملية وتسويتها •

٤ — دفتر حساب المشتريات والأعمال المنصرفة عنها سلف مؤقتة :

يتم تخصص حساب بهذا الدفتر لكل سلفة مؤقتة حيث يقيد فى الجانب الدائن قيمة الأعمال أو المشتريات عند صرف المبلغ ويقيد فى الجانب المدين نفس المبلغ عند اتمام العملية أو تسويتها نهائيا •

٥ — دفتر حساب المبالغ المدفوعة مقدما :

ويتم دفع المبالغ المقدمة بغرض اتمام مشتريات أو أعمال ويخصص لكل نوع من المشتريات أو الأعمال دفتر حيث يقيد فى الجانب المدين من هذا الدفتر المبلغ المنصرف ويقيد فى الجانب الدائن نفس المبلغ عندما تتم العملية وتسوى نهائيا •

٦ — دفتر حساب المشتريات والأعمال المدفوع عنها مبالغ مقدما :

حيث يقيد فى الجانب الدائن بكل حساب قيمة الأعمال والمشتريات عند صرف المبلغ ويقيد فى الجانب المدين نفس المبلغ عند اتمام العملية وتسويتها نهائيا •

٧ — دفتر حساب المبالغ المفتوح عنها اعتمادات أو تحويلات نقدية بالخارج :

ويخصص لقيد المشتريات أو الأعمال أو الخدمات المطلوب استيرادها من الخارج • حيث يقيد فى الجانب المدين المبلغ المنصرف • أما الجانب الدائن فيقيد فيه نفس المبلغ عندما تتم العملية وتسوى نهائيا •

٨ — دفتر حساب المشتريات أو الأعمال أو الخدمات المفتوح عنها اعتمادات بالخارج :

حيث يقيد فى الجانب الدائن قيمة المشتريات أو الأعمال أو الخدمات المفتوح عنها اعتمادات بالخارج عند صرف المبلغ ويقيد بالجانب المدين نفس المبلغ عند اتمام العملية وتسويتها نهائيا •

المبحث الثانى

طريقة قيد الحسابات النظامية

توجد فى المحاسبة الحكومية عدة أنواع من هذه الحسابات • يمكن ايجازها فيما يلى :

١ — ديون ومطلوبات الحكومة :

قد تنشأ بعض الديون للحكومة نتيجة لصرف مبالغ زيادة للغير عن المستحق لهم أو نتيجة لدفع مبالغ للمقاولين أو المتعهدين على ذمة تحصيلها منهم أو خصمها من مستحقاتهم أو نتيجة لتنفيذ أحكام قضائية تلزم الحكومة بدفع مبالغ بالتضامن مع الغير على أن تحصل منهم فيما بعد ••• الخ •

ففى مثل هذه الحالات يجرى قيد نظامى لمتابعة تحصيل المبالغ المذكورة كالآتى :

(أ) عند دفع المبلغ يكون القيد كالآتى :

××× من حـ / الأستخدامات (البند المختص)
××× أو من حـ / أى حساب آخر
××× إلى حـ / الشيكات

(ب) يجرى قيد نظامى لمتابعة تحصيل المبلغ كالآتى :

××× من حـ / الديون المستحقة للحكومة طرف ••••

××× إلى حـ / تسوية مطلوبات الحكومة ••••

ويلاحظ ان حساب الديون لا يتعامل الا مع حساب المطلوبات والعكس صحيح ، ولا يتعاملان مع أى حساب آخر سوى مع بعضهما وبالمثل فى جميع قيود التسويات النظامية •

(جـ) عند تحصيل المبلغ يتم القيد كالآتى :

××× من حـ / النقدية (أو أى حساب آخر)

××× الى حـ / الأستخدامات (بالاستبعاد) (إذا تم التحصيل فى نفس السنة)

××× أو إلى حـ / الايرادات المتنوعة (إذا تم التحصيل فى سنة مالية تالية) •

(د) الغاء القيد النظامى بعد تحصيل المبلغ كالآتى :

يجب فى نفس الوقت الغاء القبد النظامى بنفس القدر المحصل كالآتى :

××× من حـ / تسوية مطلوبات الحكومة

××× إلى حـ / الديون المستحقة للحكومة طرف ••••

٢ — السلف المؤقتة :

قد يصرف لأحد الموظفين سلفة مؤقتة على ذمة شراء أصناف مطلوبة للوحدة الادارية أو على ذمة تأدية أعمال أو خدمات لها ، فيقوم الموظف بتنفيذ المطلوب ويقدم المستندات الدالة على ذلك من فواتير وايصالات •

ففى مثل هذه الحالة يتطلب الأمر اجراء قيد نظامى لمراقبة تنفيذ العملية وتصفيتها فيقيد المبلغ المدفوع خصما على حساب الأستخدامات مباشرة ، وعند اتمام العملية تصفى ويلغى القيد النظامى •

وتكون القيود المحاسبية فى هذه الحالة كالآتى :

(أ) عند دفع السلفة المؤقتة للموظف :

××× من حـ / الأستخدامات (البند المختص)

××× إلى حـ / الشيكات

(ب) يجرى قيد نظامى لمراقبة العملية كالآتى :

××× من حـ / المبالغ المنصرفة كسلفة مؤقتة طرف ....

××× الى حـ / الأعمال أو المشتريات المنصرف عنها سلفة مؤقتة .

(جـ) عند اتمام العملية وتقديم المستندات يفرق بين حالتين :

١ ــ حالة ما إذا كان المبلغ المدفوع بصفة سلفة مؤقتة مساوى لقيمة العملية يلغى القيد النظامى فقط كالآتى :

××× من حـ / الأعمال أو المشتريات المنصرف عنها سلفة مؤقتة

××× الى حـ/المبالغ المنصرفة كسلفة مؤقتة طرف ..

ويرفق بعملية الإلغاء هذه مستندات الصرف .

٢ ــ حالة ما إذا كان المبلغ المدفوع بصفة سلفة مؤقتة أكبر من قيمة العملية .

يورد المبلغ الزائد ويستبعد من المصروفات ثم يلغى القيد النظامى كالآتى :

××× من حـ / النقدية تحت التسوية (أو من حـ/الخزينة)

××× إلى حـ / الاستخدامات (بالاستبعاد)

توريد المبلغ الزائد

××× من حـ / الأعمال أو المشتريات المنصرف عنها سلفة مؤقتة

××× الى حـ / المبالغ المنصرفة كسلفة مؤقتة طرف ....

الغاء القيد النظامى

ولو تبين أنه فى حالة ما اذا كانت قيمة العملية أكبر من المبلغ المدفوع كسلفة مؤقتة فان الموظف يطلب زيادة السلفة المؤقتة قبل اتمام العملية وتقيد الزيادة بنفس الطريقة التى قيد بها المبلغ الأصلى •

٣ — المبالغ المدفوعة مقدما لجهة أو فرد على ذمة اجـراء أعمـال أو مشتريات :

قد تقوم الوحدة الادارية الطالبة لشراء مستلزمات سلعية أو أداء عمل معين فى حالات خاصة بدفع القيمة مقدما دفعة واحدة الى المتعهد أو المقاول أو أى جهة أخرى لشراء أصناف أو اجراء أعمال • فيجـرى فى هذه الحالة قيد نظامى للمتابعة وتتم خطوات القيد كالآتى :

(أ) عند دفع المبالغ المطلوبة مقدما :

××× من حـ / الأستخدامات (البند المختص)

××× الى حـ / الشيكات

(ب) ثم يجرى القيد النظامى كالآتى :

××× من حـ / المبالغ المدفوعة مقدما باسم ••••

××× الى حـ / الأعمال أو المشتريات المدفوع عنها مقدما

(جـ) بعد تنفيذ العملية وتقديم المستندات يفرق بين حالتين :

١ — ما إذا كانت المبالغ المدفوعة مقدما مساوية لقيمة العمل أو

الخدمة المؤداة • ففى هذه الحالة يكتفى بالغاء القيد النظامى كالآتى :

××× من حـ / الأعمال أو المشتريات المدفوع عنها مبالغ مقدما

××× الى حـ / المبالغ المدفوعة مقدما باسم ••••

٢ ـ إذا كان المبلغ المدفوع أكبر من قيمة العملية •

ففى هذه الحالة يورد المبلغ الزائد ويلغى القيد النظامى كالآتى :

××× من حـ / الحوالات المالية تحت التحصيل

××× الى حـ / الأستخدامات (بالاستبعاد)

(توريد المبلغ الزائد)

ثم يلغى القيد النظامى كالآتى :

××× من حـ / الأعمال أو المشتريات للمدفوع عنها مبالغ مقدما

××× الى حـ / المبالغ المدفوعة مقدما باسم ••••

ومن البديهى أنه إذا نقص المبلغ المدفوع عن قيمة العملية فانه يطلب زيادة المبلغ المطلوب وتقيد الزيادة بنفس الطريقة التى قيد بهـا المبلغ السابق •

٤ ـ الأمانة المدفوعة لجهة حكومية أخرى :

قد تطلبه جهة حكومية من جهة حكومية أخرى تأدية خدمات وتقوم باعطائها مبالغ مقدمة (كأمانة) على ذمة تأدية هذه الخدمات ويكون بند الموازنة المختص محددا وقت صرف الأمانة • ففى هذه الحالة يصرف المبلغ المراد دفعه مقدما خصما على استخدامات الموازنة ، ويعمل قيد نظامى لمراقبة العملية • وتتم خطوات القيد كالآتى :

(أ) عند صرف الأمانة للوحدة الادارية المعينة :

××× من حـ / الأستخدامات (البند المختص)

××× الى حـ / الشيكات

(ب) ثم يجرى القيد النظامى كالآتى :

××× من حـ / الأمانة المدفوعة مقدما باسم ....

××× الى حـ / الخدمات المدفوع عنها أمانة مقدما

(جـ) عندما تنفذ العملية وتقدم المستندات يفرق بين الحالات الآتية :

١ ـ حالة استرداد الأمانة :

فى هذه الحالة فان الأمانة تستبعد من المصروفات ويلغى القيد النظامى كالآتى :

××× من حـ / الحوالات المالية تحت التحصيل

×××الى حـ / الأستخدامات (بالاستبعاد)

(استبعاد مبلغ الأمانة من المصروفات)

ويكون الغاء القيد النظامى كالآتى :

××× من حـ / الخدمات المدفوع عنها أمانة مقدما .

××× الى حـ / الأمانة المدفوعة مقدما باسم ....

٢ ـ حالة استهلاك الأمانة كاملة فى أداء الخدمة المطلوبة :

فى هذه الحالة يلغى القيد النظامى فقط كالآتى :

××× من حـ / الخدمات المدفوع عنها أمانة مقدما

××× إلى حـ / الأمانة المدفوعة مقدما باسم ...

٣ ـ حالة زيادة المبلغ المدفوع كأمانة عن الخدمة المؤداة :

فى هذه الحالة يسترد المبلغ الزائد ثم يلغى القيد النظامى كالآتى :

××× من حـ / الحوالات المالية تحت التحصيل •

××× الى حـ / الأستخدامات (بالاستبعاد)

(استرداد المبلغ الزائد)

ثم يلغى القيد النظامى كالآتى :

××× من حـ / الخدمات المدفوع عنها أمانة مقدما

××× الى حـ / الأمانة المدفوعة مقدما باسم ••••

٥ ـ الاعتمادات النقدية المفتوحة بالخارج :

عند فتح اعتمادات أو اجراء تحويلات نقدية بالخارج يخصم بالقيمة على بند المصروفات المختص بمجرد ورود اشعار من البنك بفتح الاعتماد، وفى نفس الوقت يجرى القيد النظامى كالآتى :

××× من حـ / الأستخدامات (البند المختص)

××× الى حـ / جارى البنك المركزى[1]

ثم يجرى القيد النظامى كالآتى :

××× من حـ / المبالغ المفتوح عنها اعتمادات أو تحويلات نقدية بالخارج •

××× الى حـ / المشتريات أو الأعمال أو الخدمات المفتوح عنها اعتمادات بالخارج •

---

(١) فى هذه الحالة ليس هناك داع لتوسيط حـ / الشيكات .

وبعد تنفيذ العملية وتصفيتها نهائيا يلغى القيد النظامى كالآتى :

××× من حـ / المشتريات أو الأعمال أو الخدمات المفتوح
عنها اعتمادات نقدية بالخارج •

××× الى حـ / المبالغ المفتوح عنها اعتمـادات
أو تحويلات نقدية بالخارج •

تمـــارين

تمت العمليات الآتية فى احدى المصالح الحكومية :

١ ــ صرفت مبلغ ١٥٠٠٠ ريال للشركة اليمنية للهندسة تحت توريد قطع غيار بشيك رقم ٥٠٠

٢ ــ صرفت مبلغ ٨٠٠٠ ريال أجور عاملين بشيك رقم ٦٠٠ بعد خصم ما يلى :

ريال

٣٠٠ احتياطى تقاعد •

١٠٠٠ ضريبة كسب العمل •

٥٠٠ أقساط مستحقة لشركة مارب للتأمين بشيك رقم ٦٠١

٢٠٠ أقساط مستحقة لمحلات البعدانى بشيك رقم ٦٠٢

٣ ــ تسلمت اشعارا من البنك المركزى يفيد صرف جميع الشـــيكات السابقة •

٤ ــ تسلمت شيكا على البنك اليمنى قيمته ٥٠٠٠ ريال إيرادات مستحقة حول لتحصيله •

٥ ــ تسلمت شـــيكا على حبيب بنك قيمته ٤٠٠٠ ريال تأمين ابتداء من المقاول محمد سيف حول لتحصيله •

والمطلوب اثبات هذه العمليات فى دفترى يومية استمارات أعتماد الصرف ويومية التسويات (العمليات تمت جميعها فى يوم واحد) •

الحـــل

القيود المحاسبية

أولا : اثبات المنصرف تحت حساب توريد قطع الغيار :

١ ــ عند اصدار الشيك

١٥٠٠٠ من حـ / الأستخدامات (البند المختص)

١٥٠٠٠ الى حـ / الشيكات (شيك رقم ٥٠٠)

٢ ــ اثبات قيد نظامى لمراقبة التوريد

١٥٠٠٠ من حـ / المبالغ المدفوعة مقدما باسم الشركة اليمنية للهندسة

١٥٠٠٠ الى حـ / الأعمال أو المشتريات المدفوع عنها مبالغ مقدما

٣ ــ عند ورود حافظة اخطار البنك المركزى بصرف قيمة الشيك

١٥٠٠٠ من حـ / الشيكات (شيك رقم ٥٠٠)

١٥٠٠٠ الى حـ / جارى البنك المركزى

ثانيا : اثبات صرف الأجور :

١ ــ عند الصرف :

٨٠٠٠ من حـ / الأستخدامات (البند المختص)

الى مذكورين

١٣٠٠ حـ / جارى المبالغ مدينة تحت التسوية

٣٠٠ الهيئة العامة للتأمين والمعاشات

١٠٠٠ مصلحة الضرائب

٦٧٠٠ حـ / الشيكات

٥٠٠ باسم شركة مأرب للتأمين (شيك رقم ٦٠١)

٢٠٠ باسم محلات البعدانى (شيك رقم ٦٠٢)

٦٠٠٠ باسم مندوب الصرف (شيك رقم ٦٠٠)

٢ — عند ورود حافظة اخطار البنك بصرف الشيكات :

٦٧٠٠ من حـ / الشيكات

٥٠٠ شيك رقم (٦٠١)

٢٠٠ شيك رقم (٦٠٢)

٦٠٠ شيك رقم (٦٠٠)

٦٧٠٠ الى حـ / جارى البنك المركزى

ثالثا : اثبات الايرادات المحصلة :

١ — عند استلام الشيك :

٥٠٠٠ من حـ / الحوالات المالية تحت التحصيل

٥٠٠٠ الى حـ / الايرادات (البند المختص)

٢ — عند ورود حافظة اخطار البنك المركزى بتحصيل قيمة الشيك :

٥٠٠٠ من حـ / جارى البنك المركزى

٥٠٠٠ الى حـ / الحوالات المالية تحت التحصيل

رابعا : اثبات التأمين الابتدائى :

١ — عند استلام الشيك :

٤٠٠٠ من حـ / الحوالات المالية تحت التحصيل

٤٠٠٠ الى حـ / جارى التأمينات الموقتة باسم (محمد سيف)

٢ — عند ورود حافظة اخطار البنك بتحصيل قيمة الشيك :

٤٠٠٠ من حـ / جارى البنك المركزى

٤٠٠٠ الى حـ / الحوالات المالية تحت التحصيل

ثانيا : اثبات العمليات فى يومية استمارات الصرف ويومية التسويات :

١ ــ يومية استمارات الصرف :

الجانب المدين

رقم مسلسل	التاريخ	البيان	مصروفات جارية	حسابات تسوية دائنة	حسابات تسوية مدينة	حسابات نظامية	شيكات	حوالات	حسابات مالية تحت التحصيل	كفالات	نقدية تحت التسوية	جارى البنك	الجملة
١		مدفوع مقدم لتوريد قطع غيار بشيك رقم ٥٠٠٠	١٥٠٠٠										١٥٠٠٠
٢		صرف مرتبات العاملين بشيك رقم ٦٠٠	٨٠٠٠										٨٠٠٠
		اجمالى	٢٣٠٠٠										٢٣٠٠٠

« تابع يومية استمارات الصرف »

الجانب الدائن

ايرادات	حسابات تسوية دائنة	حسابات تسوية مدينة	حسابات نظامية	شيكات	حوالات	حوالات مالية تحت التحصيل	كفالات	نقدية تحت التسوية	جارى البنك	الجملة
				١٥٠٠٠						١٥٠٠٠
	١٣٠٠			٦٧٠٠						٨٠٠٠
	١٣٠٠			٢١٧٠٠						٢٣٠٠٠

تابع ٢ ـ دفتر يومية التسويات (الجانب المدين)

رقم مسلسل	التاريخ	البيان	مصروفات جارية	حسابات تسوية دائنة	حسابات تسوية مدينة	حسابات نظامية	شيكات	حوالات	حوالات مالية تحت التحصيل	كفالات	نقدية تحت التسوية	جاري البنك	الجملة
٦		استلام شيك رقم تأمين ابتداء من محمد سيف							٤٠٠٠				٤٠٠٠
٧		اخطار البنك رقم (تأمين ابتدائى)										٤٠٠٠	٤٠٠٠
		اجمالى يومية التسويات +				١٥٠٠٠	٢١٧٠٠		٩٠٠٠			٩٠٠٠	٥٤٧٠٠
		اجمالى يوميات الاستمارات	٢٣٠٠٠										٢٣٠٠٠
		اجمالى عمليات الاستمارات والتسويات	٢٣٠٠			١٥٠٠٠	٢١٧٠٠		٩٠٠٠			٩٠٠٠	٧٧٧٠٠

تابع ٢ دفتر يومية التسويات (الجانب الدائن)

إيرادات	حسابات تسوية دائنة	حسابات تسوية مدينة	حسابات نظامية	شيكات	حوالات	حوالات مالية تحت التحصيل	كفالات	نقدية تحت التسوية	جارى البنك	الجملة
	٤٠٠٠									٤٠٠٠
						٤٠٠٠				٤٠٠٠
٥٠٠٠	٤٠٠٠		١٥٠٠٠			٩٠٠٠			٢١٧٠٠	٥٤٧٠٠
	١٣٠٠			٢١٧٠٠						٢٣٠٠٠
٥٠٠٠	٥٣٠٠		١٥٠٠٠	٢١٧٠٠		٩٠٠٠			٢١٧٠٠	٧٧٧٠٠

٢ ـ دفتر يومية التسويات (الجانب المدين)

رقم مسلسل	التاريخ	البيان	مصروفات جارية	حسابات تسوية دائنة	حسابات تسوية مدينة	حسابات نظامية	شيكات	حوالات	حوالات مالية تحت التحصيل	كفالات	نقدية تحت التسوية	جارى البنك	الجملة
١		قيد نظامى للمبالغ المقدمة				١٥٠٠٠							١٥٠٠٠
٢		اخطار البنك رقم بصرف شيك رقم ٥٠٠					١٥٠٠٠						١٥٠٠٠
٣		اخطار البنك رقم بصرف الشيك رقم ٦٠٠					٦٧٠٠						٦٧٠٠
٤		تحصيل ايراد بموجب شيك رقم											
٥		اخطار البنك رقم بتحصيل شيك رقم (الايرادات)							٥٠٠٠				٥٠٠٠

دفتر يومية التسويات (الجانب الدائن) :

ايرادات	حسابات تسوية دائنة	حسابات تسوية مدينة	حسابات نظامية	شيكات	حوالات	حوالات مالية تحت التحصيل	كفالات	نقدية تحت التسوية	جارى البنك	الجملة
			١٥٠٠٠							١٥٠٠٠
									١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
									٦٧٠٠	٦٧٠٠
٥٠٠٠										٥٠٠٠
						٥٠٠٠				

الفصل الثامن

التقارير الدورية والحساب الختامى

يجب ان تتضمن المحاسبة الحكومية مجموعة من التقارير الدورية الحسابية تهدف الى معرفة المراكز المالية للوحدات الادارية فى نهاية كل شهر أو فى نهاية كل ثلاثة شهور وفى نهاية السنة المالية كما تهدف الى اتاحة فرصة اتخاذ القرارات المالية والادارية اللازم فى الوقت المناسب من قبل السلطات المشرفة على تنفيذ الموازنة (وزارة المالية والجهاز المركزى للمحاسبات) وذلك حفاظا على الأموال العامة من الضياع وسوء التصرف • ويعد وينفذ نظام التقارير الحسابية الدورية كالآتى :

أولا ــ الحساب الشهرى :

قبل إعداد هذا الكشف يجب موازنة حساب الشهر من واقع دفتر اليومية والدفاتر الأخرى واستخراج أرصدة الحسابات ، ثم يعد كشف الحساب الشهرى على استمارة خاصة فى ميعاد أقصـــاه اليوم العاشر من كل شهر ، وذلك عن حسابات الشهر السابق ، ويشمل هذا الكشف البيانات الفعلية للمركز المـــالى للوحدة الإدارية فى نهاية الشهر حيث تدرج فى الصفحة الأولى من الكشف بيانات عن الإيرادات على مستوى البنود ، ويليها فى صفحات تالية مفردات المصروفات على مستوى البنود أيضــا ، يلى ذلك صفحتان متقابلتان يدرج بهما الحســـابات الوسيطة والنظامية و (الحسابات الجارية العامة والحسابات الجارية تحت التسوية والحسابات النظامية) بحيث تتساوى جملة البنود المدينة مضافا إليها جملة المصروفات مع جملة البنـــود الدائنة مضـافا إليها الإيرادات • وفى الصفحة الأخيرة توضح الحسابات المدينة والدائنة بأنواعها المختلفة :

وعموما فان الكشف يشمل الآتى :

١ ــ مجموع ما خصم به على المصروفات خلال الشهر والأشهر السابقة والجملة بندا بندا •

٢ ــ مجموع ما أضيف للإيرادات خلال الشهر والأشهر السابقة والجملة بندا بندا •

٣ ــ مجموع المبالغ المخصوم بها على حسابات التسوية وعلى الحسابات الجارية حسابا حسابا خلال نفس الشهر المعمول عنه الحساب •

٤ ــ مجموع المبالغ المضافة إلى حسابات التسوية والحسابات الجارية حسابا حسابا خلال نفس الشهر المعمول عنه الحساب •

٥ ــ أرصدة الحسابات المذكورة حسابا حسابا فى أول الشهر المعمول عنه الحساب وفى نهايته •

ثانيا ــ الحساب الربع السنوى :

يسجل بهذا الكشف مجموع حساب الثلاثة الشهور (ربع سنوى) ويعد فى استمارة تخصص لهذا الغرض ويرسل الى وزارة المالية فى ميعاد أقصاه اليوم العاشر من الشهور التالية للشهور المذكورة ، وذلك عن حساب الثلاثة الشهور السابقة • وبيانات هذا الكشف شبيهة بتلك البيانات التى يتضمنها كشف الحساب الشهرى عدا أنها تعد إجماليا عن ثلاثة شهور بدلا من شهر واحد •

ثالثا ــ الحساب الختامى :

عند انتهاء السنة المالية تصدر وزارة المالية فى كل سنة كتابا دوريا تفصيليا ، تطلب فيه من الوزارات والمصالح والمجالس المحلية تفصيل حسابات السنة المالية المنتهية وتحدد فيه موعدا لتقديم الحساب الختامى ، ويوضح هذا الكتاب أيضا البيانات المطلوب تقديمها مع الحساب الختامى لوزارة المالية وللجهاز المركزى للمحاسبات •

ويتضمن هذا الحساب إيرادات ومصروفات الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية عن السنة المالية المنصرفة • ويراعى ما يلى عند إعداد الحساب الختامى :

أولا — التمهيد لإعداد الحساب الختامى :

١ — عند وصول الكتاب الدورى سالف الذكر الى الوزارة أو المصلحة أو المجلس المحلى ، تصدر تعليمات مفصلة الى جميع الأقسام لتقديم ما لديها من مستحقات الى قسم الحسابات لتسويتها قبل تقفيل السنة المالية •

٢ — يقوم قسم الحسابات بتسوية ما لديه من مستحقات بالخصم على المصروفات وتسوية المتحصلات بهذه السنة أيضا بإضافتها للإيرادات •

ويسوى بالخصم على مصروفات الميزانية قبل القفل ما يأتى :

١ — الماهيات والأجور والرواتب والبدلات المستحقة الى نهاية السنة المالية لم تصرف •

٢ — ثمن المشتريات والتوريدات التى وردت للمخازن لغاية نهاية السنة المالية ولم يتسنى صرفها لسبب من الأسباب •

٣ — قيم الحسابات الختامية عن أعمال متى كانت مطابقة للعقود ولم تسوى لسبب من الأسباب (مثل توقيع حجز على المقاول — عدم توقيع المقاول على الحساب الختامى بالامتناع — تعذر توقيع المقاول لوفاته) ، وكذلك أجزاء الأعمال التى تم تنفيذها بعد حصرها حتى نهاية السنة •

٤ — أثمان العقارات التى تم نزع ملكيتها أو استلامها من الملاك بموجب عقود •

٥ — الإعانات والمساعدات المستحق صرفها لغاية نهاية السنة ولم تصرف لسبب من الأسباب •

٦ — أجور الانتقال وبدل السفر المستحق صرفها حتى نهاية السنة المالية ولم تصرف لسبب من الأسباب •

٧ — ثمن المياه والنور والإيجارات المستحقة حتى نهاية السنة المالية ولم ترد مطالباتها بعد ، وكذلك جميع العقود والالتزامات المستحق صرفها حتى نهاية السنة المالية •

ثانيا : فحص حسابات التسوية وخاصة المبالغ المدينة والدائنة :

١ — يجب أن تفحص جميع المبالغ الواردة بحسابات التسوية حيث تسوى المبالغ المدينة بالخصم على المصروفات • وتضاف المبالغ الدائنة للإيرادات وهى الخاصة بالمتحصلات ومعلق تسويتها على استيفاء السندات حتى يكون الحساب الختامى ممثلا تمثيلا حقيقيا للسنة المالية المنتهية •

٢ — يجب مطالبة الموظفين المنصرف إليهم سلف مؤقتة بتقديم المستندات الدالة على صرفها وتوريد ما تبقى فيها إن وجد •

٣ — قبل إعداد الحساب الختامى يجب التأكد من أن أرصدة حسابات التسوية المدينة والدائنة مطابقة بالدفاتر الفرعية ومع الإجمالى ، مع عمل كشوف تفصيلية لكل نوع من أنواع حسابات التسوية لتكون هى الأساس فى الترحيل للدفاتر الجديدة بعد مطابقتها •

ثالثا — بالنسبة لحساب الموازنة (الميزانية) :

يجب إعداد كشف تفصيلى يوضح فيه أبواب وبنود المصروفات : فبالنسبة للمصروفات يوضح فى الكشف أبواب وبنود المصروفات مع إيضاح ربط البند حسب الوارد بالميزانية وما أدخل عليه من تعديلات خلال السنة من نقل منه أو إليه أو تعزيزه باعتمادات إضافية ، ثم يذكر

الربط بعد التعديل والمنصرف الفعلى من واقع الدفاتر والوفر والعجز إن وجد مع إيضاح أسبابه ، وإذا كان هناك تجاوز فى بعض البنـــود فيذكر أسباب هذا التجاوز والسلطة المرخصة به .

رابعا — المخـــازن :

يجب تسوية جميع الأصناف المنصرفة من المخازن للتشغيل ، والتى تخص السنة المالية المنتهية قبل قفل حسابات هذه السنة ومطالبة إدارة المخازن بها ، وذلك عن الخدمات التى تؤديهـــا هذه الجهة لجهة أخرى أو إذا كان قد خصم ثمن هـــذه الأصناف على بنـــد معين واستخدمت فى أغراض بند آخر .

ويجب إعداد كشوف جرد مخازن الوحدة الإدارية حتى آخر العام ، وفحص أسباب الزيادة والعجز وإرسال صورة منها لوزارة المـــالية .

خامسا — مرفقات الحساب الختامى :

يجب أن يرفق بالحساب الختـــامى جميع حسابات التســـوية والمصروفات حسب الكتاب الدورى الخاص بتقفيل حسابات الســـنة المـــالية الذى يرد من وزارة المـــالية ، وتشمل هذه الكشوف :

١ — مذكرة إجمالية عن العوامل التى طرأت بعد تحضير الموازنة فأثرت على التغير بتجاوز بعض الاعتمادات الأصلية ، أم بعدم استعمال مبالغ ذات شأن من تلك الاعتمادات ، خصوصا ما كان منها متعلقا بالمصروفات الاستثمارية .

٢ — كشف بمفردات المصروفات المتنوعة والنثرية حسب أنواعهـــا . وهذا الكشف يبين المنصرف خلال السنة من كل نوع منها ، سواء صرفت من السلف المستديمة أو صرفت بطريقة أخرى .

٣ — كشف مقررات الإيجارات يبين فيـــه مقدار الإيجار المنصرف عن كل مكان فى السنة بأكملها .

٤ — كشف أرصدة حسابات التسوية المدينة والدائنة .

٥ — كشف بأنواع الديون المستحقة للحكومة .

٦ — كشف حساب الكفالات مبينا فيه رصيد هذا الإجمالى لغاية آخر السنة .

٧ — كشف برصيد النقدية تحت التسوية حتى آخر العام .

٨ — محضر جرد الخزينة ومحضر جرد السلف المستديمة فى آخر العام .

٩ — بيان تفصيلى عن المبالغ المتنازل عنها والخسائر التى تمت خلال السنة المالية المنتهية .

الجزء الثانى

المحاسبة القوميــة



الفصـــل الأول

فلسفة المحاسبة القومية وبيان ماهيتها

المبحث الأول : **تعريف المحاسبة القومية وبيان ماهيتها .**

المبحث الثانى : **تأصيل المحاسبة القوميـــة .**

المبحث الثالث : **استخدامات المحاسبة القوميـــة .**

المبحث الرابع : **المفاهيم الأساسية للمحاسبة القومية .**

المبحث الأول

تعريف المحاسبة القومية وبيان ماهيتها

من المنطقى أن نتعرض الى تعريف المحاسبة القومية تمهيدا لمعالجة فلسفتها ، وسوف نستعرض تعاريف أشهر كتاب المحاسبة القومية موردين تقييما سريعا لها وموضحين فيما بعد التعريف الذى نفضله والذى نستطرد منه الى فلسفة المحاسبة القومية •

لقد وردت عدة تعاريف للمحاسبة القومية منها تعاريف وصفية والأخرى وظيفية ، وبدراستنا وتحليلنا لها يمكن تقسيم ما نخص بالذكر منها إلى :

١ ـ التعاريف الوصفية :

عرف إيدى وبيكوك وكوير المحاسبة القومية « بأنها تتضمن تصنيف النشاط الاقتصادى بالإضافة الى الطلب على المعلومات التى تجمعت من استقصاء عمليات النظام الاقتصادى » •

بين هذا التعريف الغرض من المحاسبة القومية وهو وصف مجريات النشاط الاقتصادى •

بينما عرفها البعض بأنها : « عبارة عن نظام للتصنيف مبنى على تلخيص عمليات منشأة الأفراد وإعداد حسابات وصفية لما حدث فى الاقتصاد » •

كذلك فان هذا التعريف أوضح الغرض من المحاسبة القومية ، وهو وصف مجريات النشاط الاقتصادى ، إلا أنه أضاف أن مصدر هذه الحسابات هو المعلومات الواردة من منشأة الأفراد بعد تلخيصها وتصنيفها •

وعرف البعض المحاسبة القومية بأنها « عبـارة عن وصف كلى للنشاط الاقتصادى مصنف فى شكل مجموعات من الصفقات حيث تسجل كل مجموعة مرتين طبقا لطريقة القيد المزدوج مرة فى جانب من إحدى الحسابات ومرة أخرى فى الجانب الآخر من حساب آخر »

أما هذا التعريف فقد بين الغرض من المحاسبة القومية ، وهو وصف مجريات النشاط الاقتصادى بالإضافة الى الصورة العـامة لها ، وهى مجموعة من الصفقات يتم تركيبها وفقا لطريقة القيد المزدوج •

٢ ــ التعاريف الوظيفية :

عرف (ليوسنك شو) المحاسبة القومية كالآتى : « يمكن النظر إليها كتطبيق للمبادىء والطرق المحاسبية لجمع وتنسيق وعرض البيانات المكونة للاقتصاد القومى ، ولذلك فالمحاسبة القومية لا تستخدم فقط البيانات المحاسبية فى جمع تقديرات الدخل القومى كما يفكر البعض ، ولـكن تستخدم أيضا طريقة محاسبية هى طريقة القيـد المزدوج فى عرضها لتلك التقـديرات • فالبيانات المحاسبية قد استعملت كثيرا فى جمـع تقديرات الدخل القومى ، ولكن المحاسبة القوميـة لا يمكن أن تتكامل إلا إذا استخدمت طريقة القيـد المزدوج فى تصنيف وتفسـير تلك البيانات » •

وهذا التعريف يبين نسبيا وظيفة المحاسبة القوميـة باستخدامها كأداة لتقدير الدخل القومى ، كما أوضح هدف المحاسبة « وصف مجريات النشاط الاقتصادى » كما يبين الصورة العامة لها (مجموعة من الحسابات يتم تركيبها وفقا لطريقة القيد المزدوج) • ويعاب عليه أنه أغفل كثيرا من وظائف المحاسبة القومية الأخرى •

كما عرفها البعض بأنها : « تطبيق لطريقة القيد المزدوج فى مسك الدفاتر بغرض تحليل الاقتصاد ، وهى تهتم بالبيانات وتقدير وتحليل

الدخل القـــومى أو الدولى والميزانية القوميـــة أو الدوليـــة وتصميم الحسابات » .

وقد بين هذا التعريف بالإضافة الى أهداف المحاسبة القوميـــة وصف مجريات النشاط الاقتصادى واستخداماتها فى التحليل الاقتصادى وتحليل الدخل القومى والدولى والميزانية القوميـــة ، ولكنه لم يتطرق الى استخدامها فى رسم السياسة الاقتصادية .

وعرفها أحد الأساتذة بأنها : « وسيلة فنية قائمة على أساس دراسة تحليلية منهجية تستهدف وصف مجريات النشاط الاقتصادى وتدفقاته ، مترجما فى صورة صفقات حقيقية أو مجـــازية بين مجمـــوعة حسابات مصورة على أساس مبدأ القيد المزدوج توصلا الى تحليل السياســـة الاقتصـــادية وترشيدها . وقد ينصرف هذا العـــرض الفنى للبيانات الإحصائية للنشاط الاقتصادى للمجتمع الى المـــاضى ، أو قد يتضمن افتراضات بديلة تتعلق بأغراض اقتصـــادية مستقلة فتعرف بالنماذج الاقتصادية ، وقد تتضمن أهدافا يراد تحقيقهـــا فى المستقبل فتعرف بالميزانية القومية ، وقد تتمثل فى هياكل محاسبية مؤسسة على مبـــدأ القيد المزدوج وتستهدف التداخل الصناعى فى الحياة الاقتصادية فتسمى جداول المستخدم المنتج ، وقد تتغيا تصوير التيارات النقدية التى تربط بين الوحدات الاقتصادية المختلفة فى قطاعات معينـــة فتسمى حسابات التيارات النقدية »[1] .

وباستعراضنا للتعـــاريف الســـابقة ، يمكن أن نكون إطارا عاما للمحاسبة القومية يتمثل فى :

١ ـــ **طبيعة المحاسبة القومية** : وسيلة فنيـــة منهجية تبنى على النظرية الاقتصـــادية ، وتستخدم بعض المبـــادىء والأسس المحاسبية المستعارة من المحاسبة المـــالية .

---

(١) د . مبارك حجير « الحسابات الاقتصـــادية القديمة » ـــ مكتبة الأنجلو المصرية ـــ طبعة ١٩٦١ ص ٧٠٦ .

٢ ــ **الصورة العامة لها :** عبارة عن مجمــوعة من الحسابات للنشــاط الاقتصادى القومى يتم تركيبها وفقا لنظرية القيد المزدوج •

٣ ــ **هدف المحاسبة القومية :بيــان كيفية تركيب الاقتصــاد القومى** وكيفية عمله ونتيجة سيره ، توصلا الى تقييم العمليات الاقتصادية ورسم السياسة الاقتصادية القومية المستقبلة •

٤ ــ **الاســـتخدامات :**

(أ) رسم السياسة الاقتصادية •

(ب) التحليلات الهيكلية •

(جـ) تحليل النتــائج •

(د) تحليل الدخول والدورات •

(هـ) المقارنات فى الزمان والمكان •

فاذا ما أتيح لنا أن نفاضل بين تعريف وآخر فاننا نورد التعريف الآتى :

المحاسبة القومية عبارة عن وسيلة فنية منهجية تستهدف وصف مجريات النشاط الاقتصادى فى صورة صفقات حقيقية أو مجازية تتم بين الوحدات الاقتصادية فى الاقتصاد القومى ، وذلك فى صورة حسابات تعد باتباع طريقة القيد المزدوج وتعرض فى قطاعات بهدف رسم السياسة الاقتصادية وترشيدها وعمل التخطيط الاقتصادى •

ومما تقدم يمكننا أن نتطرق الى الفلسفة الموضــوعية للمحــاسبة القومية :

١ ــ بالنظر الى أن هذه التعاريف قد أجمعت على أن المحاسبة القومية هى وصف محاسبى لجوانب النشاط الاقتصادى • لذا نرى أن نبدأ الحديث بإيجــاز شديد عن مفهوم النشـــاط الاقتصادى الذى يتمثل فى :

الإنتـــاج الاستهلاك الاستثمار

ويعرف الإنتاج بأنه : « كل نشاط يؤدى إلى خلق قيمـــة إضافية يمكن تعويضها نقدا » .

أما الناتج القومى فيعرف بأنه « مجموع السلع والخدمات المتولدة من نشاط معين فى فترة معينة »[1] .

والاستهلاك نوعان :

استهلاك خاص ــ استهلاك عام وهو طلب الحكومة .

ويعرف الاستهلاك الخاص بأنه : « مجموع مايطلبه الأشخاص من السلع والخدمات الاستهلاكية ، سواء كانوا طبيعيين أو معنويين ما عدا الحكومة » .

أما الاستهلاك القومى فيعرف بأنه : « مجموع الطلب على السلع والخدمات من جميع الأفراد فى المجتمع ، وهذا المجمـــوع يتمثل فى مجموع القيم النقدية لانفاق الأفراد » .

والاستثمار : بمعناه العام عبارة عن كل إنتاج لا يستهلك ويستخدم لاستحداث طاقات جديدة أو تدعيم ما هو قائم منهـــا لزيادة الدخل القومى ، وقد يكون فى أموال إنتاجية ثابتة كالآلات والمبانى ، أو قد يكون بشكل مخزون سلعى من السلع أو فى المواد الأولية .

وجدير بالذكر أن الاستثمار قد يكون إيجابيـــا (وذلك إذا ما أدى الى زيادة رأس المـــال القومى) . وقد يكون سلبيا (وذلك إذا ما أدى الى نقصان رأس المـــال القومى) .

---

(٢) د . جلال امين (الاقتصاد القومى) طبعة ١٩٦٨ ص ١٦ .

ويهمنا هنا أن هذه الوظائف تجمعهم دورة واحدة تسمى دوررة الدخل ، تبدأ بإنتاج السلع والخـدمات باستخدام رأس المـال والعمل ، وتوزع مقابل ذلك دخول نقدية على المساهمين فى الإنتاج تنفق بدورها فى الحصـــول على سلع وخدمات تستهلك وتعود الى دائرة الإنتاج فى صورة سلع استثمارية ، كمـا تعود النقود المنفقة عليها الى الوحدات الإنتاجية فى صورة أثمان للمبيعـات وأموال استثمارية فتتم فى النهاية الدورتان المـادية والنقدية •

٢ — الغرض هو التصوير المحاسبى للنشاط الاقتصـادى ، أى وصفه فى حسابات توازنية لأجل المقارنة بين قرارات المنتجين والمستهلكين إذا فالحسابات القومية تدل فى مفهومها العـام على التـأليف للصفقات الحقيقية والمجازية فى النظام الاقتصادى الذى يوضح بجـلاء :

(أ) أشكال النشاط الاقتصادى : الإنتـاج والاستهلاك وتكوين الثـروة •

(ب) أنواع الصفقات : مثل المبيعات والمشـــتريات من السلع والخدمات والهبات والضرائب والتحويلات الأخرى •• الخ •

وعلى ذلك يجب أن يزود كل قطاع بثلاث حسابات ، ويختص كل حساب بالصفقات المتعلقة به لأى نشاط من الأنشطة الاقتصادية الثلاث : الإنتـاج والاستهلاك وتكوين رأس المـال • ويتعلق الحساب الأول بالإيرادات والمصروفات الخاصة بالنشاط الإنتاجى ويقاس صافى الربح فى هذه الحالة بالفرق بينهما • ويبين الحساب الثانى كيفية توزيع الربح السابق وأى ربح آخر ينتج من هذا القطاع على الاستخدامات المختلفة . والفرق بينهما بالزيادة يمثل الادخار مع مراعاة أن هذا الحساب لا يتعلق بالإنتاج ولا يرتبط كسابقه . ولذلك يسمى (حساب التخصيص) • ويبين الحساب الثالث كيفية استخدام الادخار الناتج من الحساب الثانى ، مضافا

إليه ما نتج من هذا التعامل من مصادر رأس المـال فى تمـويل الإنفاق الرأسمالى واعطاء القروض للمتعاملين الآخرين • وتكتمل الحلقة بعمل قيود الافتتاح واقفال الميزانية للمتعامل التى تبين أصوله وخصومه بداية ونهاية الفترة المحاسبية •

إذا فهـذه الحسابات باعتبارها حسابات الدخل القومى تستقصى مفهومه المتأصل فى النظرية العامة للإنتاج والاستهلاك والاستثمار مســوغة بحيث تظهر التمييز بين قرارات المنتجين القائمين على الإنتاج من ناحيــة ، واستهلاك ما قد أنتج من ناحيــة أخرى ، وتستهدف تصوير قيمة الناتج فى فترة معينة والذى يعتبر بدوره قيمة ما يبيعه منتجو السلع والخدمات للمستهلكين (الاستهلاك) ، وكذلك قيمة ما يضاف الى الثروة القومية (الاستثمار) ، وهذا يمثل قيمة الزيادة فى طلب المنتجين على الموارد والسلع • وهى كذلك تمثل قيمة الطلب على ما يذهب الى عناصر الإنتــاج خلال الفترة ذاتها (الدخل) بالإضافة الى المدفوعات التحويليــة التى ليس لها مقابل من السلع والخدمات •

٣ — (أ) ان وصف النشاط الاقتصادى يمكن أن ينصرف الى تدفقات الدخل ، فيكون باسم حساب الدخل القومى ، فمن المعروف أن هناك أسس ثلاث يعتمد عليهــا الإطار المحاسبى وهى الصفقات والقطاعات والحسابات ، وتقيــد فى الحسابات الصفقات عند ادخالها فى القطاعات ، وتصور هذه الحسابات طبقا لطريقة القيد المزدوج حيث يقيد الجانب الدائن لكل صفقة فى موارد حساب ، ثم يقيد الجانب المدين لذات الصفقة وبنفس المقدار فى استخدامات حســاب آخر بحيث يكتمل الترابط والتــوازن بين الحســابات والقطاعات فى الإطار الحسابى ، وتتوافر بين أيدى راسمى الحسابات القوميــة وسيلة للضبط الذاتى والموازنة الكامنة للحسابات فى الإطار المحاسبى ، وعليه فإن حسابات الدخل القــومى فى أبسط

صورة لها عبارة عن أدوات لقياس الإنتـاج والاستهلاك والاستثمار نظمت بطريقة معينة لتؤكد الفروق بين قرارات الأفراد المتعلقة بإنتاج السلع واستهلاك ما سبق إنتاجه ٠

(ب) ويمكن ان يكون وصفا محاسبيا فى هياكل محاسبية للعلاقات الصناعية المتداخلة فيكون (المستخدم المنتج) ٠ فطبقا لفكرة جداول المستخدم المنتج يوصف الاقتصاد القومى بأنه نظام يضم صناعات مترابطة ترابطا متبادلا ويتمثل هذا الترابط فى الصفقات المنتظمة من السلع والخدمات التى يعبر عنهـا بمقادير كلية وتربط جميع قطاعات الاقتصاد القومى بعضها ببعض مباشرة وغير مباشرة وذلك دون استثناء القطاع العائلى الذى يمكن النظر إليه بأنه يحول السلع الانتاجية الى خدمات انتاجية وكذلك قطاع الحكومة والعالم الخارجى ٠

(جـ) وقد يكون التصوير المحاسبى القومى وصفا للتدفقات النقدية والمالية فتكون ما يسمى بحسابات التدفقات النقدية والمالية ٠ التى تهتم بإيضاح الدورة النقدية وكيفية استجابة ومسايرة النظام المالى والنقدى للمستهلكين الانتاجى والتوزيعى ٠ كما تهتم ببيان التغير فى الأصول والالتزامات النقدية الخاصة بمختلف الطوائف والمنظمات وهذا يلقى الضوء على الاتجاهات والتغيرات الهامة فى الاقتصاد القومى كما تتيح فرص التنبؤ بالاتجاهات المستقبلة للهيئات والمنظمات ، كمـا تتيح هـذه الحسابات أيضا مجالا لتفسير التضخم والانكماش وأسبابه وذلك عن طريق توضيحها للموارد والأستخدامات النقدية لكل قطاع من قطاعات الاقتصاد القومى ٠

(د) وقد يكون هذا الوصف فى شكل نماذج اقتصـادية ويعـرف النموذج الاقتصادى بأنه وسيلة رياضية تعتمد على النظرية

الاقتصادية ويتمثل فى مجموعة من المعادلات أو القواعد تستخدم لرسم صورة للهيكل الاقتصادى ولنمط ومعدل أدائه وذلك لأستخدامها لدراسة التطورات المحتملة تحت مجموعات مختلفة من الفروض توطئة لتحديد السياسات الواجبة الاتباع لتحقيق الأهداف التخطيطية[1] .

ونلتقى بالاشارة هنا الى أن هذه النماذج الاقتصادية ذات فائدة كبيرة فى التنمية الاقتصادية والتقدم الاقتصادى إذ بواسطتها يمكن تحليل سير الاقتصاد وتحديد عوامل اختلاله .

(هـ) وقد يكون هذا الوصف اسقاطا للحسابات القومية فى المستقبل فيكون الميزانية القومية .

إذا فالميزانية القومية عبارة عن اسقاط وتنبؤ بحسابات قومية عن فترة زمنية (غالبا سنة) ، استرشادا بالحسابات القومية التى تم إعدادها عن فترة سابقة (سنة فى الغالب) مع الأخذ فى الاعتبار الظروف والمؤثرات الاقتصادية المسيطرة خلال الفترة الزمنية التى اتخذت كأساس من ناحية والظروف الاقتصادية والمالية التى ينتظر ان تسود فى المستقبل وتؤثر بالتالى على الأنماط الانتاجية والاستهلاكية وكذلك المرونة لكل من الدخل والاستهلاك وعادة ما تستخدم هذه الميزانية فى تحقيق الأغراض التى توضع من أجلها الخطط الاقتصادية .

٤ — المحاسبة القومية هى صورة مكبرة للمحاسبة التجارية وذلك بالرجوع الى فلسفة المحاسبة القومية تبعا لما قالت به المدرسة السوفيتية فقد « اعتمدت المحاسبة القومية فى الاتحاد السوفيتى

---

(١) د. مبارك حجير « النوان الاقتصادى وامكانياته بها للدول العربية » مكتبة الأنجلو المصرية — طبعة ١٩٦٨ م — صفحة ٢٠١ .

على تطبيق حسابات المشروع الواحد على حسابات الاقتصاد القومى بأسره باعتباره مشروعا واحدا يخضع لادارة الهيئات الحكومية وقد استخدمت هذه الحسابات للسيطرة على الاقتصاد القومى وتوجيه سياساته وللاستعانة بها فى التخطيط الاقتصادى[1] .

إذا فحسابات الدخل القومى لا تعد الا أن تكون صورة لجميع الحسابات الفردية التى تسجل بالفعل وتقديرا لتلك التى لا تقيد فى دفاتر وحسابات خاصة .

وبطبيعة الحال فانه لو عرضنا جميع هذه الحسابات بدون تنسيق أو تنظيم لقوبلنا بعدد ضخم من الحسابات التى لا يمكن عرضها أو فهمها . وفى هذه الحالة لن تعبر عن مجريات النشاط الاقتصادى وبالتالى لا يستفاد منها فى التحليل الاقتصادى ولذلك فانه يتعين توحيد هذه الحسابات وذلك بتجميع كل حسابات الجانب الدائن معا وكل حسابات الجانب المدين معا مع مراعاة استبعاد الصفقات والمعاملات الداخلية .

٥ ــ حسابات الدخل القومى تعطى صورة توازنية لدورتى الدخل العينية والمالية . حيث أن هذه الحسابات تعتمد على فكرة الدخل القومى باعتبارها تدفقا « مزدوجا » للسلع والخدمات والدخل النقدى ويمكن توضيح الدورتين المادية والنقدية أنفتى الذكر كالآتى :

تستخدم الوحدات الانتاجية رأس المال والعمل منتجة سلعا وخدمات وتوزع دخول نقدية (للذين ساهموا فى الانتاج) نظير ما ساهموا به من رأس مال وعمل فيقوم هؤلاء بأنفاق جانب منه على السلع

---

(١) د. مبارك حجير « الحسابات الاقتصادية القومية » مكتبة الانجلو المصرية طبعة ١٩٦١ ص ١٣

الاستهلاكية ويدخرون الباقى لشراء السلع الاستثمارية وإذا ما كان الانفاق استهلاكا فان أثمانها تعود إلى الوحدات الانتاجية فى صورة أثمان للمبيعات ، وإذا كانت سلعا استثمارية فان قيمتها تعود كذلك إلى الوحدات الانتاجية فى شكل أموال استثمارية بحيث تتم فى آخر المطاف الدورتان المادية والنقدية •

٦ — تصوير النشاط الاقتصادى يتم على أساس طريقة القيد المزدوج وهذه الطريقة أرسى أساسها الكاتب الرياضى « لوكاباسيو » وقد مرت هذه الطريقة بعدة مراحل :

المرحلة الأولى :

حيث كانت هذه الطريقة عبارة عن قيود للايرادات والمصروفات ثم تطورت •

المرحلة الثانية :

التى مكنت من استبيان دائنية ومديونية المشروع فظهرت حسابات الأستاذ ثم اهتمت أخيرا بتصوير العمليات التى يمر بها المشروع فاظهرت حسابات بضاعة آخر المدة والأرباح والخسائر وحساب رأس المال •

المبحث الثانى

تأصيل المحاسبة القومية

فى هذا المبحث سنتكلم عن تأصيل المحاسبة القومية مبتدئين بالتأصيل الاقتصادى باعتبار أن مدى نضج النظرية الاقتصادية ووضوح المفاهيم وتطور النشاط الاقتصادى لهم الأثر البالغ فى تطور المحاسبة القومية ثم ننتقل الى التأصيل المحاسبى باعتبار أن أصول المحاسبة القومية ما هى الا امتداد لنظم المحاسبة التجارية ، ثم ننتقل إلى التأصيل الاجتماعى فنبين أثر تطور المجتمعات والأزمات العالمية والحروب على تطور المحاسبة القومية . ونختتم هذا المبحث بالكلام عن التأصيل الاحصائى فنوضح أثر تطور البيانات التى تقدمها المحاسبة التجارية على تطور المحاسبة القومية .

أولا : التأصيل الاقتصادى :

من المسلم به ان تطور المحاسبة القومية وخاصة من حيث تطوير النشاط الاقتصادى ووضوح مفاهيم وتعاريف قابلة للقياس العلمى يتوقف بدرجة كبيرة على النظرية الاقتصادية ومدى نضجها كما ان وضوح النظرية الاقتصادية بشكل يمكن من خدمة أغراض التحليل الاقتصادى والسياسة الاقتصادية يتأثر بدوره بما يحدث من تطور فى المحاسبة القومية . وتتأثر المحاسبة القومية ليس فقط بالنظرية الاقتصادية بل بنوعها أو بتعبير أدق بالفلسفة التى تستند عليها رأس مالية أو اشتراكية الأمر الذى جعل المحاسبة القومية تأخذ صورا وتركيبات وأهداف مختلفة فى الأنظمة الرأسمالية عنها فى الاشتراكية ، كذلك فان المحاسبة القومية تتأثر الى حد كبير بتطور النظرية الاقتصادية وهى تتأصل من هذا الوجه على النحو التالى :

عهد التجاريين :

فقد كان هذا العهد مناسبا من الناحية السياسية لوضع وتركيب حسابات قومية بسبب المفهوم السياسى السائد خلاله والذى كان يركز على زيادة ثروة الدولة من خلال زيادة رصيدها الذهبى فمذهبه التجاريين قد تضمن ان التجارة الخارجية والنقل البحرى هما أكثر الأنشطة انتاجا لكونهما فى نظر أصحاب هذا المذهب أقدر هذه الأنشطة على زيادة رصيد الدولة من الذهب ولذلك فان هذا المذهب أعطى أهمية خاصة لدور الحكومة فى زيادة ثروة المجتمع عن طريق أشرافها على الصادرات والواردات والانتاج المحلى وحركة الذهب •

ويسترعى نظرنا فى هذه المدة من الزمن اسم (ويليام بيتى) حيث يعتبر المؤسس الحقيقى لمفهوم الدخل القومى • وقد عرف بيتى دخل الأمة بأنه « مجموع القيمة السنوية للعمل والغلة السنوية لثروة الأمة»[1] وهكذا تم فى أول تعريف للدخل القومى التمييز بين الدخل من العمل ، وبين الدخل من رأس المال كما استخدم (كنج) تقديرات الدخل القومى والأنفاق القومى والادخار القومى وكيفية توزيعهم بين الطبقات الاجتماعية والمعنية فى اجراء المقارنات الزمنية والدولية •

فاذا انتقلنا الى مدرسة الطبيعيين (الفيزيوكراتز) لوجدنا أنهم قدموا مفهوما ضيقا للدخل والثروة وأسباب زيادتها وذلك اذا ما قورن بالمفهوم السابق لبيتى وكنج فمفهوم الناتج والدخل فى عرف الطبيعيين يتميز بأنه مفهوم مادى يقتصر على مجموع السلع القابلة للاستهلاك •

ويرتبط اسهام الطبيعيين فى تطوير المحاسبة الاقتصادية بالجدول الاقتصادى أو ما سمى بجدول (كيناى) •

ويعتبر هذا الجدول نموذج بسيط للتشابك الاقتصادى غرضه

تصوير تدفق الدخل القومى بين مختلف قطاعات المجتمع ونقطة البداية والنهاية فى هذا النموذج الطبقة المنتجة (الفلاحين وعمال الزراعة) ونقطة النهاية فى طرف آخر الطبقة العقيمة (الأنشطة غير الزراعية كالحرفيين وغيرهم) وبين الطبقتين المنتجة والعقيمة تقع طبقة ملاك الأرض وتعرف فى هذا الجدول بالعنصر القائم بالتوزيع والأشراف •

ومن الجدير بالذكر ان الطبيعيين قد جاءوا بفكرة جديدة وواقعية ألا وهى فكرة أهمية دور التكوين الرأسمالى فى تحديد الدخل القومى •

ومن ثم فيمكن القول أنه بما اسهمته هذه المدرسة من وضع الجدول الاقتصادى أو بما يسمى بجدول كيناى قد ساهمت فى تطوير واحدة من أمهات صور المحاسبة القومية ألا وهى جداول المستخدم المنتج •

وقد شارك(آدم سميث) مؤسس علم الاقتصاد والطبيعيون فى تحديد طبيعة العملية الاقتصادية فالعملية الاقتصادية عند الطبيعيين وكذا آدم سميث هى عملية تداول رأس المال التنظيمى الثابت والمتغير وليست عملية تداول السلع القابلة للاستهلاك والاستثمار • فالمنظم يدفع الأجور ومختلف نفقات التشغيل لتعود إليه فى صورة أموال انتاجية ثابتة ومن ثم فهو يحقق أرباحا وتستمر العملية الانتاجية •

وقد ميز آدم سميث بين العمل المنتج والعمل غير المنتج وفى نظره ان العمل المنتج هو القادر على اعادة انتاج قيمته وتحقيق ربح وفى نظر آدم سميث يعتبر العمل المنتج أوسع نطاقا من وجهة نظر الطبيعيين فهو يشمل بالاضافة إلى المشتغلين بالزراعة كل عمل متعلق بانتاج السلع المادية ، سواء فى الزراعة أو فى الصناعة التحويلية أو خدمات النقل والتجارة المتعلقة مباشرة بالانتاج المادى أما ما عدا ذلك من الأنشطة فالعمل فيها غير منتج • وهذه تشمل الخدمات الحكومية العسكرية والخدمات الحكومية المنزلية ، والمهن والخدمات المنزلية • وخدمات المسلكن •

أما بالنسبة إلى المدرسة التقليدية :

فقد واصل اتباعها أمثال (آدم سميث ، مالتس ، وريكاردو) من ناحية وكارل ماركس من ناحية أخرى الدراسات الاقتصادية للوحدات الكبيرة فحاولوا تفسير تكوين الدخل القومي وكيفية توزيعه على الطوائف الاجتماعية وذلك من وجهة نظر عامة • ونشير هنا إلى أن ماركس قد قدم مزيدا من الوضوح لطبيعة العملية الانتاجية والمفهوم المادى للانتاج وذلك بفضل تنبيهه « إلى ما ينطوى عليه التمييز بين العمل المنتج والعمل غير المنتج » وهو التمييز الذى أجراه آدم سميث فى فكرتين منفصلتين تماما فى الفكرة الأولى يتم النظر الى العمل باعتباره مصدرا للأرباح ورأس مال المنظم **وفى الفكرة الثانية :** ينظر الى العمل باعتباره منتجا للخدمات للاستهلاك •

ورغم ما قيل عن مفهوم سميث وماركس لطبيعة العملية الانتاجية الا أن مفهوم ماركس للانتاج كان ضيقا رغم تمييزه بين قيمة الناتج وبين القيمة المضافة ويجب ان نشير فى هذا العدد الى أنه لم تتم أية محاولة من قريب أو بعيد لتركيب الحسابات القومية الأمر الذى يمكن تلمس أسبابه فى قلة الاحصاءات المتاحة فى ذلك الحين وفى طريق التحليل التى كان قوامها شخصا متوسطا أو مجردا للطائفة موضوع البحث على نحو ما كان يفعله كارل ماركس عند عقد المقابلة بين الرأسمالى والعامل وكذلك فى الميل المتمثل فى ذلك العصر الى الاهتمام بالمفاهيم أكثر من المقاييس وبالاصلاح أكثر من الشرح والتفسير • فاذا انتقلنا الى **مدرسة التقليديين المحدثين** أمثال (جيفونز ومنجر وفلراس وغيرهم) لوجدنا أن الأبحاث الاقتصادية السائدة آنذاك تنطبق على مستوى الوحدات الاقتصادية الصغيرة ولذلك فان دراسة منشآت الأفراد وموضوع التوازن العام هى التى كانت تستحوذ بالقدر الأكبر من الاهتمام ومن ثم فلم تكن هناك فرص لتصوير أى شكل من أشكال الحسابات القومية •

فاذا انتقلنا الى **المنهاج الكنزوى** فى عام ١٩٣٦ نجد ان الأبحاث كانت تتم فى اطار **قومى تقدر داخلة العوامل المحددة** لحجم الدخل القومى والمفسرة للتوظف الكامل كذلك فان تلك الأبحاث كانت تهتم بتوضيح ضرورة التكافؤ بين عنصرى الادخار والاستثمار القومى وضرورة تكافؤ العرض الكلى والطلب الكلى .

ومن ثم فان التحليل الكنزوى يعتبر أحد العلامات المميزة فى طريق تكوين وتطوير الحسابات القومية . ومن الجدير بالذكر ان اتباع كنز أسسوا نماذج أطلق عليها نماذج الاقتصاديات الكلية تشبه جدول كيناى السابق الذكر يؤسس كل منهـا على عامل معين يؤثر فى حجم وهيكل الدخل القومى وذلك بغرض استخدامها كوسيلة للأسقاط .

ونشير هنا إلى أن هذا المنهاج أتاح وسيلة للتوسع فى مفهوم وتحليل الدخل القومى مما أدى الى تأثر بعض الاقتصاديين الانجليز أمثال (كالدوروستون وميد) فنادوا بتطبيق طريقة القيد المزدوج فى نظام المحاسبة القومية .

ونرى أن ننوه بالدور الذى لعبه (رتشارد ستون) فى مجال المحاسبة القومية حيث أن الدراسات التى قام بها فى كمبردج منذ عام ١٩٣٨ تعتبر نواة للحسابات القومية . وقد تميزت المحاسبة القومية فى ذلك الحين بخاصيتين هاميتين :

الأولى : كانت تستهدف تسجيل التوقعات لا المخزون وذلك بسبب **نقص البيانات الاحصائية .**

الثانية : تتمثل فى اهتمام الحسابات القومية بأظهار طرق التحليل أكثر من اظهار النتائج .

ثانيا : التأصيل المحاسبى :

إلى جانب التحليل الاقتصادى السابق نرى ان نضيف هذا التطور المحاسبى للحسابات القومية . فأصول المحاسبة القومية ما هى الا امتداد

لنظم المحاسبة التجارية وهى النظم التى ظهرت إلى الوجود منذ خمس قرون مضت على الأقل ويعتبر أكثر هذه النظم شهرة وأوسعها استخداما تلك التى وضعها القسيس الفرنسيسكانى الايطالى (لوكاس باسيولى) قرب نهاية القرن الخامس عشر وضمنها مؤلفه الذى طبع فى مدينة البندقية عام ١٤٩٤ ، هذا المؤلف تضمن طريقة القيد المزدوج فى المحاسبة التجارية والتى تستخدمها حاليا نظم المحاسبة القومية . وتظم المحاسبة التجارية مجموعة من المبادىء التى تعتبر ذات أهمية خاصة فى التأثير على نظم المحاسبة القومية هذه المبادىء هى :

١ ــ **مبدأ الوحدة المحاسبية :** (وحدة امساك الدفاتر) وفقا لهذا المبدأ فكل فرد مستهلك كان أو منتجا وكل منشأة أيا كان شكلها أو نظامها ينظر اليها باعتبارها وحدة محاسبية أو وحدة لامساك الدفاتر .

٢ ــ مبدأ التمييز بين نوعين من الصفقات أو المعاملات الصفقات التيارية وصفقات الأرصدة .

والصفقة التيارية قد تكون فعلية وقد تكون مجازية أو محاسبية وهى أما أن تكون دخلا أو انفاقا للوحدة التى تمسك الدفاتر ، ويصور مجموع تدفقاتها التى تتحقق خلال فترة من الزمن فى بنود (أو جداول) للدخل والأنفاق اما صفقات الأرصدة فتمثل تغييرا فى وضع وتركيب قائمة الأموال والخصوم (الميزانية) للوحدة المحاسبية . أى أن صفقات الأرصدة تؤدى إلى تغيير (بالزيادة أو النقص) فى المركز المالى للوحدة وبناء على هذا الفرق الذى يطرأ خلال فترة من الزمن بين الدخل والأنفاق (صفقات تيارية) سواء كان سالبا أو موجبا يؤدى بالتالى إلى تغيير فى الأصول والخصوم .

٣ ــ مبدأ تشابك صفقات التيارات وصفقات الأرصدة : ويتحقق هذا التشابك نتيجة للبند التوازنى (الفرقى) فى حساب الدخل والأنفاق ويضم صفقات التيارات وقد أشرنا الى ما يرتبه هذا البند الفرقى

من تغيرات فى الميزانية ، وهو يضم صفقات الأرصدة مجتمعة وهذا التشابك هو أهم مميز لنظام المحاسبة التجارية كما ان مبدأ التشابك هو المبدأ الذى يترجم فى النظام المحاسبى القومى الى مبدأ القيد المزدوج •

ونشير هنا إلى أن تطبيق هذه المبادىء الثلاثة مكن من استخدام المحاسبة التجارية بنجاح كامل فى كل أنواع المشروعات أيا كان حجومها ، كما يرجع إلى هذه المبادىء الثلاثة الفضل فى تعديل أو تطوير نظام المحاسبة التجارية توصلا إلى نظام المحاسبة القومية وتوصلا لهذا التطور تطلب النظر إلى مجموعات المتعاملين على أنها فروع للاقتصاد القومى ككل والنظر الى الاقتصاد القومى باعتباره الوحدة المحاسبية المركزية وأخيرا فانه بفضل نظام المبدأ الثالث (نظام القيد المزدوج) يمكن عرض جميع علاقات التشابك التى يتضمنها النشاط الاقتصادى وبدرجات متفاوته من التفصيل •

ثالثا : التأصيل الاجتماعى :

عند محاولتنا للبحث عن تطور اجتماعى للمحاسبة القومية نرجع إلى الوراء إلى فجر التاريخ فعندما كان النظام القبلى هو النظام السائد حيث كان يقوم على الاكتفاء الذاتى فالمنتجون فيه هم المستهلكون فهو اقتصاد عائلى مغلق ولذا فهذا المجتمع ليس بحاجة على الاطلاق لتصوير حسابات قومية وذلك لأن الحسابات القومية فى أبسط صورة عبارة عن مقاييس للانتاج والاستهلاك والاستثمار تصور بحيث تساعد على التميز بين قرارات المنتجين والمستهلكين •

ولكن بمرور الزمن وظهور المدن الكبرى وكثرة عددها وقلة ارتباط الناس بالأرض وظهور التخصص وتقسيم العمل نتيجة لانبثاق الثورة الصناعية كما استخدمت النقود وتأسست المصارف ، ثم كانت التنمية الصناعية السريعة لدول غرب أوروبا وخلق علاقات متبادلة بين هذه الدول، نشأت مشاكل التنمية الصناعية • هذه المشاكل دفعت الاقتصاديين الى

البحث عن حلول لها عن طريق المسح الاقتصـــادى الشـــامل لقطاعات الاقتصاد المختلفة •

كذلك فان أزمة الثلاثينات وما صاحبها من زيادة فى البطالة وانخفاض معدل الأجور واختفاء الريع ونقص حصيلة الضرائب مما حدا بالحكومات الى التفكير فى حلول مناسبة واختيار الأمثل منها مثل رفع أسعار الضرائب أو الاقتراض أو خفض انفاقها وذلك بمناقشة الآثار المحتملة لكل حل •

كما ظهرت فى أعقاب هذه الأزمة الحاجة الملحة الى معرفة البيانات الاحصائية عن النظام المصرفى والأنفاق القومى والمخزون توصلا الى تحقيق التوازن فى النظام الاقتصادى وقد صاحب اندلاع الحرب العالمية الثانية مشاكل اقتصادية جمه ايتها تعبئة الانتاج القومى للأغـــراض العسكرية ، وقد تطلبت هذه المشاكل حلول وسياسات ومن أجل أن تجنى ثمار هذه الحلول والسياسات استدعى الأمر ان توضع حسابات قومية يستطاع من خلالها رسم اطار يوضح العلاقات المتبادلة بين الأستخدامات النهائية للانتاج •

وبعد انتهاء الحرب العالمية الثانية زاد الاهتمام بالحسابات القومية وتبلور فى منهاجين هامين للتحليل الاقتصادى هما[1] :

١ ــ استخدام جداول المستخدم ــ المنتج بحيث يمكن بفضلها تطبيق فكرة التوازن العام •

٢ ــ طريقة البرامج الخطية لتستخدم على نطاق قومى •

ثالثا : التأصيل الاحصائى :

سبق ان ذكرنا ان تطور المحاسبة القومية يعتمد اعتمادا كبيرا على تطور المحاسبة التجارية ونورد هنا أن هناك أوجه شبه بين المحاسبتين فكلاهما يستند الى مبادىء محاسبية واحدة وكلاهما يطبق طريقة القيد

---

(١) د. مبارك حجير (الحسابات الاقتصادية القومية مرجع سبق ذكره، ص ١٥

المزدوج ، كذلك تتبع القاعدة العامة من التطبيق التجارى وذلك عند تسجيل العمليات فتحسب المشتريات من السلع والخدمات منذ تولد الحق أو الدين وليس من ساعة الدفع وكذلك الحال بالنسبة للعمليات التى من جانب واحد (هذا مع وجود استثناءات من هذه القاعدة لأسباب عملية كما هو الحال بالنسبة للضرائب المباشرة والصادرات والواردات)[١] .

ورغم ما قيل من أوجه التشابه السابقة فهناك اختلاف بين المحاسبتين تتمثل فى اختلاف وجهات النظر فى بعض المفاهيم والأفكار الأساسية وكذا أهمية الصفقات كذلك نجد أن هناك تباين فى الأهداف التى يتبعها المحاسبون فى هذين الحقلين مثال ذلك فالمحاسبة القومية لا تدخل فى حساب الانتاج كثير من العناصر والبنود مثل استبعادها للأرباح الرأسمالية الناتجة عن زيادة قيمة الأصول وما يدفعه المشروع من مبالغ تسديدا لقروض سبق ان عقدها محولا أياها الى حساب رأس المال . كذلك تستبعد الخسائر الطارئة غير المعلقة بعملية الانتاج . كذلك فان المحاسبة القومية لا تأخذ فى الاعتبار اجراء استهلاك رأس المال الثابت وذلك فى حالتى البيع والتصفية وهى ان فعلت ذلك فاهتمامها يتركز فى تقدير التغير فى قيمة أصوله الثابتة . كذلك هناك اختلاف بين المحاسبتين فى طريقة تقييم المخزون فبينما تعتمد المحاسبة التجارية على الأسعار الجارية تكتفى المحاسبة القومية بحساب التغير المادى فى المخزون بغض النظر عن أسعاره وبينما تهمل المحاسبة التجارية التغير الطارىء على قيمة ثروة المشروع الا فى حالة بيع أصوله نجد ان المحاسبة القومية تظهرها باستمرار فى حساب الأصول ولا تدرجها ضمن حساب الانتاج القومى لعدم ارتباطها بعملية الانتاج .

والحقيقة التى نذكرها هنا أنه برغم ما قيل من اختلاف بين المحاسبتين فان حسابات الوحدات الانتاجية بوجه خاص وسائر الصفقات

---

(١) د. مبارك حجير (الحسابات الاقتصادية القومية) مرجع سبق ذكره . ص ١٥

والحسابات فى المحاسبة التجارية والتى تشكل فى مجموعها أوجه النشاط الاقتصادى تعتبر من أهم مصادر البيانات الاحصائية اللازمة لترجمة الاطار النظرى للنظام المحاسبى القومى ٠

وأخيرا يمكن القول ان الحسابات القومية قد نبعت من احصاءات الدخل القومى ومن ثم فانه من الناحية التاريخية تعتبر تحليل النتائج أكثر أغراضها أهمية ٠

المبحث الثالث

استخدامات المحاسبة القومية

أن المحاسبة القومية تستخدم استخدامات متعددة ومتباينة بتعدد الأغراض التى تصمم من أجلها والصور التى تركب فيها والظروف التى تحيط بها ومن ثم فان استخدامات هذه المحاسبة هى :

أولا : التحليلات الهيكلية :

لقد صادف استخدام الحسابات القومية بغرض التحليلات الهيكلية استخداما واسعا وان كان معناه يكتنفه الغموض إلى حد ما .

وبغرض دراسة التركيب الهيكلى فاننا نقسم اجمالى الناتج القومى أولا على أساس القطاعات التى يتولد منها الدخل القومى بتحديد مدى اسهام هذه القطاعات الانتاجية كالزراعة والصناعة والخدمات فى تكوين الناتج القومى وكذلك بهدف معرفة ما تساهم فروع النشاط المختلفة لكل قطاع فى انتاجه الكلى .

كذلك هناك طريقة أخرى للتحليل الهيكلى وهو ان نقوم بتحليل الناتج الأجمالى والدخل القومى على أساس مقدار الأنصبة القابلة للتوزيع وذلك بغرض معرفة مكونات هذا الناتج أو الدخل حسب دخول الأفراد من المرتبات أو الأجور والايجارات والأرباح والفوائد .

وهناك وجهة نظر ثالثة للتحليل الهيكلى وهى تبويب اجماليات الناتج القومى على أساس نوع الأنفاق . فيتم التحليل الى اجمالى الأنفاق الخاص على السلع الاستهلاكية والخدمات من ناحية وعلى الاستثمار

من ناحية أخرى وكذلك اجمالى الأنفاق الحكومى الاستهلاكى والاستثمارى واجمالى التغير فى المخزون •

ويستفاد من هذه الدراسة التحليلية فى معرفة الأنماط الأنفاقية لتستخدم فى التحليل الاقتصادى واستنباط مرونات الاستهلاك وللاسترشاد بها فى انتاج الأنواع المختلفة من السلع • كما يمكن استخدام هذا النوع من التحليل بهدف اجراء مقارنة بين الهياكل المختلفة الاقتصادية فى دول مختلفة •

ثانيا : ترشيد السياسة الاقتصادية :

تعتبر ترشيد السياسة الاقتصادية أحد الأستخدامات الأساسية للمحاسبة القومية • فاذا كانت المحاسبة التجارية يمكن ان تستخدم لرسم السياسة التجارية فى المشروع فمن باب أولى ان تستخدم المحاسبة القومية كوسيلة أفضل لخدمة تصميم السياسة القومية فى المستقبل •

فاذا بدأنا باستخدام الحسابات القومية لتقويم الهيكل الاقتصادى وتحديد معاملاته فنجد ان هذه الحسابات تستخدم لتقويم التركيب الاقتصادى وترابط أجزائه وذلك من ناحية سير العملية الانتاجية ومدى تأثرها بالاستهلاك والاستثمار بواسطة انجاز العمليات الاقتصادية وتوضيح ما بين القطاعات الرئيسية من علاقات هامة بحيث يتسنى اجراء تحليل توازنى للاقتصاد القومى لاستجلاء ما يطرأ على قطاعاته وأجزائه من أثار القوى المستخدمة فيه •

ولبيان كيف يتم رسم السياسة الاقتصادية نقول أنه عن طريق العرض المتناسق للتدفقات الاقتصادية التى تقدمها المحاسبة القومية فى اطار محاسبى شامل ومتكامل توضح لنا العلاقات الاحصائية بين هذه التدفقات وتكشف عن الحقائق والخصائص الهيكلية فى الاقتصاد القومى مثال ذلك مقدار الناتج القومى وتلك النسبة التى تؤول منه الى الاستهلاك والاستثمار كما تبين معاملات رؤوس الأموال ودالة الاستهلاك ، والأنماط

الاستهلاكية والأنماط الادخارية والتركيب الهيكلى للموارد بوجه عام ومدى الاعتماد على التجارة الخارجية .

وبناء على هذه المعاملات التى تقدمها المحاسبة القومية يمكن التنبؤ بالحالة الاقتصادية التى ينتظر حدوثها مستقبلا بفرض ثبات العوامل الأخرى ، بعد هذا التنبؤ يستطيع خبراء المحاسبة القومية والاقتصاديين تقدير ما اذا كانت هذه هى الحالة الملائمة للأهداف المخططة فاذا لم تكن كذلك فان المحاسبة القومية بمقدورها ان تجيب عما هى الوسائل الواجبة الاتباع ، وعن كفاية الموارد البشرية ، والمالية وكذا المعاملات والوظائف الاقتصادية المستنتجة من التركيب الهيكلى لتحقيقها .

وصور المحاسبة القومية التى يمكن استخدامها فى هذا الشأن هى الميزانية القومية وحسابات التدفقات المالية وجداول المستخدم المنتج كما أن هناك وضيفتين أخريين تقدمهما الحسابات القومية لترشيد السياسة الاقتصادية . أولاهما المتابعة الاقتصادية حيث ان تصوير الحسابات القومية عن فترة مالية سابقة يتيح فرصة المقارنة بين ما أمكن تحقيقه من الأدهاف وبين ما ينتظر تحقيقه تقديرا . والثانية تتمثل فيما تقدمه من بيانات ضرورية لتقدير التنمية الاقتصادية المحتملة ولرسم الهدف المطلوب .

وتكملة لوظيفة الرقابة فان الدول الرأسمالية يمكن ان يتاح لها وسائل رقابية مباشرة فالصادرات والواردات يمكن ان تراقب بسعر الصرف (التبادل) ، وحجم الصادرات والواردات يمكن ان تراقب عن طريق القيود ، وحجم الاستثمار العام يمكن ان يراقب بواسطة الأنفاق العام وحجم الاستثمار الخاص يمكن ان يراقب بتراخيص الاستيراد كما يمكن ان يراقب عن طريق القيود ويراقب حجم الانتاج بواسطة خطط الانتاج ، وعدد المشتغلين بواسطة التوظيف المباشر ، أما الوسائل الرقابية غير المباشرة فتتمثل أساسا فى النواحى المالية والنقدية .

فاذا انتقلنا الى البلاد الناهضة اقتصاديا فان الأمر يحتاج الى اطار محاسبى شـامل بالنسـبة الى الطوائف فى القطاعات المختلفـة والتصرفات الاقتصادية حتى يمكن تقدير التركيب الهيكلى للاقتصـاد القومى ومعرفة كيفية سيره ووظائفه ومواطن النقص فيه فاذا حـدد الهدف المطلوب فانه يمكن النظر فيما اذا كانت الموارد المالية المتاحة لهذه الدول والتى تظهرها الحسابات القومية وكذا الامكانيات المادية والفنية والانتاجية تستطيع ان تفى بهذا الهدف .

وعلى ضوء الدراسة التحليلية يمكن تحديد الانتاج والاستهلاك والاستثمار والتصدير والاستيراد كما يمكن تتبع مدا التوفيق فى تحقيق الهدف المنشود سنة بعد أخرى .

ثالثا : تصوير نتيجة النشاط الاقتصادى لدولة معينة خلال فترة معينة :

ومن ثم فانه يمكن تحديد مركزها الاقتصادى وثروتها القومية فى تاريخ معين كذلك فان المحاسبة القومية تمـدنا ببيانات أجمـالية عن الأوضاع والظواهر الاقتصادية ومن هذه الأجماليات يمكننا الحصول على المؤشرات الآتية :

١ ـ معدلات التنمية وذلك عن طريق تحديد الزيادة المحققة فى الانتاج والدخل خلال فترة معينة .

٢ ـ الكفاية الانتاجية للعمل والمواد وذلك عن طريق دراسة مقارنة لمستلزمات الانتاج فى فترات مختلفة .

٣ ـ مستوى المعيشة ومعدلات ارتفاعه وذلك عن طريق مقارنة الزيادة فى الاستهلاك النهائى بالزيادة فى عدد السكان خلال فترات مختلفة.

٤ ـ المعامل الفنى لرأس المال وذلك عن طريق تحديد العلاقة بين رأس المال وقيمة الناتج النهائى .

رابعا : تحليل النتائج :

يعتبر تحليل النتائج أكثر أغراض المحاسبة القومية أهمية نظرا لأن الحسابات القومية قد نبعت من احصائيات الدخل القومى ويعتمد هذا النوع من التحليل على مجاميع كلية من أهمهـا الناتج القـومى ، والدخل القومى ، والاستهلاك القومى ، وأيضا الاستثمار القومى ، وذلك توصلا الى الحقائق الخاصة بالنتائج الاقتصادية لعمليـات الانتـاج والاستهلاك والاستثمار التى تمت فى بلد معين خلال فترة معينة وبقصد استبيان أسباب ما تحقق من نتائج • ومن الجدير بالذكر أن أهمية الدخل القومى كمصدر للبيانات بهدف تحليل النتائج وذلك على أساس الأسعار الثابتة ترجع إلى أنه ما إذا حسب الدخل القومى والناتج القومى بأسعار ثابتة وقسم على عدد السكان فانه ينتج لنا فى هذه الحالة وسيلة ثابتة لقياس مستوى المعيشة ويمكن أن يعبر عن الغرض من هذا القياس هو تحديد مستوى الرفاهية العامة •

أما إذا قسم الناتج القومى أو الدخل القومى بأسعار ثابتة على عدد العمال فانه يمكن التوصل الى قياس الأنتاجية[١] •

خامسا : تحليل الدخول والدورات :

يستخدم هذا النوع من التحليل فى القطاع الخـاص حيث تعقد الصفقات الاقتصادية كما أنه يتركز فى العلاقات المتبادلة بين الأشخاص الاقتصادية •

ويمكن الاستفادة من طريقة تحليل الناتج القومى على أسـاس الأنصبة القابلة للتوزيع وهى الأجور والفائدة والربح وذلك بمقارنتهـا فى فترات زمنية معينة بحيث يمكن الوقوف على التغير النسبى فى الدخول بأنواعها المختلفة ووضع السياسة الاقتصادية المناسبة •

---

(١) د. محمد مبارى حجير (الحسابات الاقتصادية القومية) مرجع سبق ذكره ص ٢٥

ومن الجدير بالذكر أن نظام المحاســبة القوميــة فى رأى بعض الكتاب[1] لا يساعد على تفسير التقلبات الاقتصادية لأنه يقوم على معادلات مصوغة فى شكل محاسبى ومن ثم فهى لا تكون ذات جدوى فى هذا الصدد الا إذا أضيفت أسس محددة للمجاميع المختلفة •

فالمعادلة الشهيرة الخاصة بالدخل القومى
(الدخل القومى = الاستهلاك + الاستثمار)
ك = ك + ر

هذه المعادلة لا تكون ذات مغزى بالنسبة لتحليل الدورة التجارية الا إذا ما حدد الاستهلاك والاستثمار بدالات الدخل أو (أى متغيرات أخرى) وتعكس هذه المعادلة النمط السلوكى ويمكن الحصــول على المؤشرات من بعض النظم أو البيانات الاحصائية (كنظم الضرائب واحصائيات ماضية) ••• فاذا ما تم هذا التعديل فانه يمكن وصف وشرح الدورة التجارية •

سادسا : استخدام المحاسبة القومية فى اتخاذ القرارات :

وهذا لا يقتصر على المستوى القومى وانما يتعداه الى مجــالات أخرى مثل مستوى رجال الأعمال والصناعة والنقابات العمالية •

فعلى مستوى رجال الأعمال نجد ان اهتمامهم ببيانات المحاسبة القومية ينصب لمعرفة نصيبهم من سوق الصناعة التى يعملون بها وما يمكن ان يؤول اليهم من مجالات أخرى يرونها مناسبة لاستثمار أموالهم كما يهتم رجال الأعمال ورجال السياسة بكيفية توزيع كل من الأنفاق القومى على السلع والخدمات وذلك ما تبينه المحاسبة القومية • أما عن نقابات العمال فيهمها زيادة نصيب العمال من الناتج القومى ومن ثم دخولهم

---

(١) د. مبارك حجير (الحسابات الاقتصادية القومية) مرجع سبق ذكره ص ٢٦

وكذلك شأنها فى المحاسبة القومية مرتبطة بالطريقة التى يتم بها توزيع الدخل القومى •

سابعا : المقارنات فى الزمان والمكان :

تستخدم المحاسبة القومية فى عقــد مقارنات لأجماليات الدخل والناتج القومى فى البلد الواحد وهذه ما تسمى بالمقارنات الزمنية والتى تعتبر احدى الوسائل الهامة التى تساعد فى التخطيط كما تمكن من معرفة الاتجاه الذى ينتظر ان يسير فيه الاقتصاد القومى مستقبلا •

فمن الممكن معرفة النواحى التى تحتاج الى اصلاح اجتماعى عن طريق مقارنة اجماليات الدخل القومى لنفس البلد فى فترات زمنية مختلفة كذلك فان مقارنة الأنفاق القومى وكيفية توزيعه على الناتج القومى من السلع والخدمات فى فترات زمنية مختلفة يمكن من تخطيط سياسة الأنفاق الحكومى وتحديد الأهداف الانتاجية •

والحسابات القومية تتخذ كوسيلة لعقد المقــارنات الدولية بين البلدان المختلفة بغرض مقارنة الأجماليات الأساسية للدخل القــومى والاستهلاك والاستثمار والانتاجية والرفاهية العامة • وهنا تظهر أهمية تصميم نظم موحدة للحسابات القومية تضمن صحية هذه المقارنات • وتجدر الاشارة هنا الى أن المقارنات الزمنية لكى تكون أساسا سليما لترشيد السياسة الاقتصادية يجب ان تكون فى شكل سلاسل زمنيــة تستبعد أثر التغيرات فى الأسعار فيما بين فترة وأخرى •

المبحث الرابع

المفاهيم الأساسية للحسابات القومية

سبق ان تكلمنا فى المباحث السابقة عن ماهية المحاسبة القومية وتأصيلها ثم انتقلنا إلى استخداماتها • ونكتمل هذا الفصل بالكلام عن المفاهيم الأساسية للحسابات القومية •

أولا : اجمالى الدخل القومى واجمالى الناتج القومى :

ترجع أهمية قياس الدخل القومى فى كونه يعتبر مقياسا للنشاط الاقتصادى يتم به التعرف على التغير الطارىء على المستوى الاقتصادى للمعيشة •

ويمكن تعريف الدخل القومى من وجهة نظر اكتسابه بأنه يساوى المجموع الكلى لدخول الأفراد التى يكتسبونها من المساهمة فى خلق الناتج القومى من السلع والخدمات المستمدة من قيمة هذا الناتج سواء كانت هذه الدخول مكتسبة من العمل أو من الملكية • وهذا هو مدخل الأنصبة الموزعة ويمكن ان نصور هذا التعريف فى المعادلة التالية :

الدخل القومى = الأجور + الأرباح = الناتج القومى

أما من وجهة نظر انفاق الدخل القومى فيمكن تعريفه بانه يساوى القيمة الصافية للناتج القومى أو يساوى الزيادة الصافية فى السلع الرأسمالية والسلع الاستهلاكية وتتمثل أهمية اصطلاح الموارد المحلية فى أنها مقياس للموارد الكلية المستخدمة فعلا خلال السنة فى الاستثمار أو الاستهلاك • وتشمل الموارد التى يحصل عليها كدخل من الخارج أو

من الاستثمارات الأجنبية • وهى تعكس التغير فى شروط التبادل التجارى نظرا لأنها تستبعد جميع الصادرات وتتضمن جميع الواردات •

ومن الممكن التعبير عما سبق فى المعادلات الآتية :

اجمالى الناتج القومى = الاستهلاك + الاستثمار المحلى + الصادرات — الواردات •

اجمالى الدخل القومى = اجمالى الناتج المحلى + صافى الدخل من أنواع الملكية فى الخارج •

اجمالى الموارد المحلية = الاستهلاك + الاستثمار المحلى •

الدخل القومى = الناتج القومى + صافى التحويلات من البلاد الأجنبية = الأنفاق القومى + الفائض من الميزان التجارى للمدفوعات •

ويحسب الناتج الصافى بخصم مقابل الاستهلاك للأصول الرأسمالية المستخدمة فى عملية الانتاج من الناتج الاجمالى •

ثانيا : الناتج غير السوقى :

يقصد بالناتج غير السوقى تلك السلع والخدمات التى لا تعرض فى السوق مثل ذلك ما يستهلكه الفلاح من ناتج أرضه • فهل يقوم ذلك الجزء بالسعر الذى يباع به فى السوق أو بما يشتريه هو به من السوق • وقد ذهبت غرفة التجارة الأمريكية إلى تقويم ما يستهلكه المزارع بمقدار ما يمكنه ان يبيعه به فى السوق •

والمشكلة التى تواجهنا كذلك هى هل تحتسب جميع الناتج غير السوقى أم نكتفى بجانب منه • وكيف نحتسب الجزء الذى اكتفينا به وعلى أى أساس •

فمثلا ذهبت بعض البلاد الى احتساب عمل ربة البيت باعتبار أنها تقوم بعمل ما يقوم به الخادم فى المنزل ومن ثم تقدر بموجبه ومن ثم

يحتسب عمل ربة البيت ضمن الدخل القومى • ولكن قد تصادف صعوبة كبيرة فى احتساب الخدمات الريفية وكذا الخدمات الحكومية •

ثالثا : الناتج الوسيط :

يقصد بالناتج الوسيط السلع والخدمات التى تدخل فى انتـاج غيرها من السلع والخدمات وتكون موضع صفقات تتمثل فيما تشتريه الوحدات الانتاجية بعضها من البعض الآخر على الحساب الجارى ومن ثم يجب ان تستبعد من اجمالى القيمة السوقية للوصـول الى الناتج القومى •

وما يثار هنا هو مشكلة التمييز بين النفقات الجارية والرأسمالية ونكتفى هنا بتعريف السلع الرأسمالية بأنهـا تلك التى تدوم حياتهـا الانتاجية أكثر من عام مع استبعاد مصروفات الاصلاح والصيانة •

كذلك تواجهنا مشكلة الخدمات ويمكن التمييز بينها أو تقسيمها الى :

١ ــ الخدمات بوجه عام •

٢ــ الخدمات الحكومية •

فبالنسبة للأولى فخبراء المحاسبة القومية والاقتصاديين فى الدول الغربية يدخلون الخدمات فى دائرة الانتاج مع استبعاد ما يصعب تقويمه منهـا •

أما الاتجاه الماركسى فيستبعد الخدمات من محيط الانتاج ما عدا ما كان منها مكملا لمجراه المادى وهذا اقتدا بالمفهوم الماركسى الضيق للانتاج •

وبالنسبة للنوع الثانى : الخدمات الحكومية : فقد ثار الخلاف بين اعتبارها ناتجا نهائيا أو ناتجا وسيطا وكيف تقوم •

وبما ان هذه الخدمات تقدم بالمجان فلو طلب من قطاع الأعمال ان يرفع ثمنها مباشرة لارتفع سعر السوق بالنسبة الى السلع التى تدخل فيها هذه الخدمات مما يستدعى احتسابها ضمن الناتج بسعر التكلفة •

ولكن يمكن ان يقال من وجهة نظر ثانية ان هـذه الخدمات غير ضرورية أو أن المستهلكين قد يختارون خدمات أرخص أو أن المجتمع يدفع فعلا مقابلها ضرائب ورسوم مختلفة مما يستدعى عدم احتسابها ضمن الناتج القومى •

ويمكن ان نميز بين ثلاثة أنواع من الخدمات الحكومية :

١ — يتضمن الخدمات العامة التى تساعد على حفظ الكيان الاجتماعى فى مجموعه وتعمل على صيانته ويقصد بها خدمة الأفراد مجتمعين كالعدالة والأمن والدفاع وهى تستبعد من الناتج القومى •

٢ — خدمات تقدم إلى الأفراد بصفتهم مستهلكين ويستطيع أى فرد ان يطلبها لنفسه كالتعليم والصحة مما يمكن اعتبارها ضمن الاستهلاك المباشر للأفراد فتدخل فى الناتج القومى ويمكن تقويمها على أساس الضرائب والرسوم التى يدفعها الأفراد أو تقوم اجماليا •

٣ — خدمات تقدم للمشروعات لمساعدتها على أداء انتاجها مما يمكن معه اعتبارها مستلزمات للانتاج أو ناتجا وسيطا ويمكن تقويمها على أساس الضرائب المفروضة على المشروعات التجارية •

ومن الجدير بالذكر أنه من الناحية العملية فان الدول انقسمت إلى قسمين :

القسم الأول :

طبق وجهة نظر (رتشارد ستون) الذى يرى ان الحكومة مستهلك جماعى يخدم احتياجات الأفراد ويعامل معاملتهم بحيث يحتسب اجمالى ما يشتريه من السلع والخدمات ضمن الناتج القومى •

القسم الثانى :

يرى احتساب القيمة المضافة فى القطاع الحكومى باعتباره مشروعا أى أن يكون هناك حساب انتاج للقطاع الحكومى •

رابعا : الانتاج المضاف أو النهائى :

يمكن تعريف الانتاج المضاف فى أنه مجموع ماينتج من سلع وخدمات مطروحا منها قيمة ما استخدم لتحقيق هذا الانتاج من سلع وخدمات أخــرى •

وتتمثل هذه القيمة المضافة فيما يؤول الى عناصر الانتاج خلال العملية الانتاجية لقاء مساهمتها فيها من أجور وريع وفائدة وأرباح •

ويطلق على الانتاج المضاف الانتاج النهائى •

ويستخدم الانتاج النهائى فى اشباع الحاجات الخاصة والعامة التى تعتبر الغرض النهائى من النشاط الاقتصادى للمجتمع أى أن الانتاج النهائى يستخدم لتغطية أغراض الاستهلاك الخاص وكذلك الاستهلاك الحكومى أو العام والباقى هو الاستثمار الذى يستخدم مرة ثانية فى العملية الانتاجية •

ويتضح من هذا ان الانتاج النهائى يمثل الموارد المتاحة للمجتمع والتى تستخدم فى مختلف أغراضه الاستهلاكية والاستثمارية أى أن مقدار الموارد المتاحة للمجتمع تمثل مقدار استخداماته وتتساوى معها بالضرورة لأن المجتمع لا يتسنى له بداهة ان يستخدم أكثر مما يتاح له من موارد • ولا تقتصر الموارد المتاحة لاستخدامات المجتمع على انتاجه النهائى • بل تتجاوزه الى مقدار ما ينساب اليه من واردات من الخارج وما يكون قد تراكم من مخزون فى نهاية الفترة المحاسبية السابقة •

فاذا تغاضينا عن مخزون أول الفترة ونهايتها لأمكن القول بأن الموارد المتاحة للمجتمع تستخدم فى الاستهلاك الخاص والعام والتصدير • أى أن:

الانتاج النهائى + الواردات = الاستهلاك العام + الاســـتهلاك الخاص + الاستثمار العــام + الاســـتثمار الخــاص + الصادرات •

خامسا : الدخل الشخصى والدخل الممكن التصرف فيه :

يتكون الدخل الشخصى من جميع الدخول التى تخص العــائلات والهيئات الخاصة غير الهــادفة الى الربح بحيث يشــمل تعويضــات المستخدمين والعمال ودخل الشركات غير المســاهمة وأرباح الأســـهم والفوائد (دون الفائدة على القروض الاســـتهلاكية) وصـــافى الربح والتحويلات الجارية التى تحصل عليها العائلات والهيئات غير الهادفة الى الربح •

والدخل الشخصى = الدخل القومى ـ عوائد الدخل التى لا تدفع الى القطاع العائلى والهيئات التى لا تهدف الى الربح + التحويلات الجارية •

والدخل الممكن التصرف فيه (من وجهة نظر استخدامه) = الأنفاق الاستهلاكى الأجمالى + الادخار •

ويمكن تصوير ما سبق فى المعادلتين الآتيتين :

الدخل الشخصى = الدخل القومى ـ الأرباح غير الموزعة وضرائب الشركات والتأمين الاجتماعى + مدفوعات نقل الدخل • (التحويلات الجارية) •

الدخل الممكن التصرف فيه = الدخل الشخصى = الضرائب على الأفراد
= الأنفاق على الاستهلاك + صافى الادخار الشخصى

الفصل الثانى

تصنيف الصفقات والقطاعات والحسابات

المبحث الأول

تصنيف وتبويب العمليات (الصفقات) الاقتصادية

المبحث الثانى

التصنيف القطاعى للنشاط الاقتصادى

المبحث الثالث

الحســـابات

المبحث الأول

تصنيف وتبويب العمليات (الصفقات) الاقتصادية

يلجأ المحاسبون القوميون الى تصنيف العدد الضخم من المعاملات التى تقوم بها الوحدات الاقتصادية الى مجموعات متجانسة من حيث طبيعتها ومن حيث الوظيفة التى تقوم بها •

ويقصد بالتصنيف أو التبويب تجميع العمليات المتشابهة أو المترابطة ببعضها البعض فى حسابات خاصة ، مما يساعد على تفهم هذه المجموعات وتوضيح خصائصها الأساسية وتحديد أثارها الاقتصــادية وتوجيهها التوجيه المحاسبى السليم ، بالاضافة الى القاء الضوء على العــلاقات المتداخلة التى تربط عناصر وأجزاء النظام الاقتصادى وذلك عن طريق اختصار آلاف العمليات فى شكل اجماليات •

ويتطلب تصنيف العمليات الى مجموعات كنقطة ابتداء تحديد تلك العمليات التى يجب اخضاعها للمنهج المحاسبى من تلك التى تخرج من نطاقه وهنا يجب التمييز بين الأنواع الآتية من العمليات :

أولا : العمليات غير الاقتصادية : مثل النشاط الاجتماعى والنشاط السياسى الذى ليس له أثار اقتصادية مباشرة ومحددة •

ثانيا : العمليات الاقتصادية الأجنبية : وهى تلك العمليات التى تعقد بين وحدات لا تنتمى أى منها للدولة محل الدراسة •

ثالثا : العمليات الاقتصادية التى لا يمكن قياس أثارها قياسا ماليا مثل القوى البشرية والمزايا الطبيعية المتاحة فى الاقتصاد القومى •

رابعا : العمليات الاقتصادية غير المشروعة : وهى العمليات المخالفة للقوانين وعرف الدولة محل الدراسة .

خامسا : العمليات الاقتصادية الخارجية : وهى العمليات التى تعقد بين وحدات تنتمى للدولة محل الدراســة وبين وحــدات تنتمى لدولة أجنبية .

سادسا : العمليات الاقتصادية الداخلية : وهى العمليات التى تعقد بين وحدات تنتمى جميعها للدولة محل الدراسة .

ولا يوجد اختلاف بين المحاسبين القوميين حول وجوب اخضاع النوعين الأخيرين من الصفقات للدراسة المحاسبية ، ويرجع السبب فى ذلك الى ان موضوع المحاسبة القومية ينحصر فى دراسة ذلك الجزء من النشاط القومى الذى يمكن قياس أثاره الاقتصادية وربط هذه الآثار بالاقتصاد القومى .

كذلك فان العرف المحاسبى قد جــرى على اســتبعاد العمليات الاقتصادية غير المشروعة والعمليات الاقتصادية التى لا يمكن قياس أثارها فى صورة نقدية . ويستند هذا الاستبعاد على اعتبارات عمليــة بحته . ففى حالة العمليات غير المشروعة (سرقة — رشوة — عمليات السوق السوداء) تستبعد لسببين :

١ — مخالفتهما للقوانين السائدة .

٢ — عدم توافر البيانات والاحصائيات عن هذه العمليات .

وحتى اذا توافر السبب الثانى فالسبب الأول يستوجب استبعادها لأن المحاسبة القومية يجب ان تتفق مع القيم والقــوانين والتقــاليد الاجتماعية السائدة فى الزمان والمكان .

ويقضى العرف المحاسبى القائل (باستخدام وحدة النقد كوسيلة

للقياس) باستبعاد النوع الثالث من العمليات ، وهى العمليات الاقتصادية التى لا يمكن قياس آثارها فى شكل مالى ، غير أن استبعاد هذا النوع من العمليات لا تخرج عن كونه تقليدا محاسبيا محضا وليس أدل على ذلك من ان نظام المحاسبة القومية فى الاتحاد السوفيتى يتضمن عمليات غير نقدية مثل ميزان الأرض ، وميزان القوى العاملة وغيرها من الموازين المادية (السلعية) الأخرى •

بعد أن قمنا بتحديد وبيان الأنواع المختلفة من الصفقات (العمليات) التى تحدث فى النشاط الاقتصادى ننتقل الى تصنيفها بعد بيان ماهيتها •

فالصفقة الاقتصادية فى حد ذاتها تعبير عن التبـادل الذى يتم بالنسبة الى السلع والحقوق المالية وذلك عند انتقالها قانونا من شخص إلى آخر أو من مكان إلى آخر أو عندما تتغير نوع وطبيعتها التقليدية أو عندما يتم أداء خدمة •

وهناك عدة طرق لتصنيف الصفقات الاقتصادية من حيث الوظيفة الاقتصادية يمكن تقسيمها وتصنيفها إلى :

١ ــ عمليات تتعلق بوظيفة الانتاج :

أى تلك التى يترتب عليها خلق منافع جديدة •

٢ ــ عمليات تتعلق بالاستهلاك :

أى تلك التى يترتب عليها استخدام ثمار النشاط الانتاجى فى اشباع الحاجات الجارية للمواطنين •

٣ ــ عمليات تتعلق بتكوين رأس المال أو الاستثمار :

أى تلك التى يترتب عليها الاضافة الى الأموال الانتاجية الثابتة كالآلات والمبانى ، أو الاضافة الى المخزون السلعى بأنواعه أى المواد الأولية والسلع غير تامة الصنع والسلع المصنوعة •

وبناء على هذا النوع من التصنيف ينظر الى المتعاملين فى الاقتصاد القومى من ثلاث زوايا مختلفة : فأما أن يكون الشخص منتجا أو مستهلكا أو يكون مدخرا •

ومن الجدير بالملاحظة ان الشخص الواحد قد يجمع بين الثلاث الوظائف السابقة مثال ذلك صاحب المشروع الفردى فبصفته التجارية يدخل ضمن القطاع الانتاجى ، ويدخل بدوره ضمن القطاع الاستهلاكى وذلك عندما يخصص جزء من دخله على الأستخدامات الشخصية المختلفة وكذلك يدخل أيضا ضمن القطاع الاستثمارى وذلك عندما يقول باستثمار مدخراته فى مشروعه الفردى •

ومن حيث واقعية الصفقة يمكن أن نميز بين :

١ ــ الصفقات الفعلية : وهى الصفقة التى تحدث وتتم بالفعل •

٢ ــ الصفقات الأفتراضية : وهى تتحقق عندما تكون الصفقة خيالية مقصورة بين شخصين أو عندما نفكر فى صفقة بين طرفين خياليين •

أضف الى ذلك الصفقات الداخلية فى الحياة الاقتصادية والتى لا تتحقق فى التبادلات كالصفقة التى نتصور حدوثها مجازا بالنسبة إلى شخص واحد تتحقق فيه أكثر من صفة أو يؤدى أكثر من وظيفة اقتصادية وذلك كما فى حالة الفلاح الذى يستهلك جزء من ناتجه الزراعى•

ومن حيث المقابل الذى يقوم من جانب واحد أو من جانبين يمكن تقسيمها إلى :

١ ــ صفقات مزدوجة : وذلك عندما يكون موضوع الصفقة مبادلة سلعة بحق مالى أو حق مالى بآخر •

٢ ــ صفقات منفردة : وهى التى تقدم فيها سلعة أو حق مالى دون مقابل •

كذلك بجانب ما سبق يقوم المحاسبون القوميون بتصنيف الصفقات الاقتصادية بحسب مضمونها أو طبيعتها على النحو التالى :

١ — عمليات حقيقية وعمليات تمويلية .

٢ — عمليات دخلية وعمليات تحويلية .

٣ — عمليات دخلية وعمليات رأسمالية .

٤ — عمليات جارية وعمليات رأس مالية .

ويقصد بالصفقات الحقيقية تلك العمليات التى تتضمن تداول السلع والخدمات ، فهى تتعلق بالانتاج والاستهلاك وتكوين الثروة أضف الى ذلك عمليات الاستيراد والتصدير .

أما العمليات المالية فيقصد بها انتقال النقود والأدوات المالية المختلفة بين وحدة وأخرى ، وعليه فالعمليات المالية تشكل عدة جوانب فهى تمثل الجانب المالى لتبادل السلع والخدمات . كما تمثل التيارات أو التدفقات فى الاتجاه المضاد للتيار الحقيقى (انتقال السلع والخدمات). وبالاضافة الى أنها العمليات الخاصة بالأقراض والاقتراض وسداد القروض واستردادها .

ولنضرب على ذلك مثلا فنقول ان انتقال السلعة من البائع الى المشترى تعتبر صفقة حقيقية يترتب عليها حقا للبائع على المشترى فاذا قام المشترى بسداد ثمن المباع (سلعة أو خدمة) فى شكل نقود أو بأى وسيلة أخرى من وسائل الدفع فتعتبر هذه العملية عملية مالية بحتة .

فاذا انتقلنا الى الصفقات الدخلية والعمليات أو الصفقات التحويلية فنجد أن الصفقات الدخلية هى التى تتعلق بخلق عوائد عناصر الانتاج من أجور وأرباح وايجار وفوائد . إذا فهذه الصفقات تبين لنا العلاقة بين كل من الجهاز الانتاجى والوحدات التى تقوم بتقديم خدمات عناصر الانتاج .

أما الصفقات التحويلية : فهى التى لا تتضمن مقابلا مباشرا مثال ذلك تقديم السلع والخدمات دون مقابل محدد وكذا التنازل عن الديون • والتحويلات هى ذلك الجزء من الدخل القومى الذى لم تستفد منه الوحدة الاقتصـــادية التى ساهمت فى تحقيقه مثال ذلك الضرائب والأعانات والديون المعدومة •

وعلى ذلك فان أعانات البطالة تمثل صفقات تحويلية لأنه لا يوجد لها مقابل فى الاتجاه المضاد •

أما التفرقة بين العمليات الوسيطة والعمليات النهائية فهى تتعلق بالدورة الانتاجية فى الاقتصاد القومى• والعمليات أو الصفقات الوسيطة تمثل الانتاج من السلع والخدمات الذى يدخل فى انتاج غيره من سلع وخدمات أخرى فهو فى حد ذاته موضع صفقات متمثلة فى ما تشتريه الوحدات الانتاجية بعضها من البعض الآخر على الحســـاب الجـــارى، (إذا فالمنتجات الوسيطة تعامل قيمتها كتكاليف انتاج فى نفس الفترة ومن ثم فمن المفروض استبعادها من القيمة السوقية للوصول إلى اجمالى الناتج القومى) •

أما المنتجات النهائية فتتمثل فى قيمة جميع ما ينتج من سلع وخدمات مطرحا منها قيمة ما استخدم لتحقيق هذا الانتاج من سلع وخدمات أخرى ومن ثم فالانتاج النهائى يستخدم جزء منه فى اشباع الحاجات ، أى الاستهلاك الخاص والعام وما تبقى من ذلك فهـــو الاســـتثمار الذى يستخدم مرة أخرى فى العملية الانتاجية فى شكل أضافات إلى المخزون السلعى أو الأصول الثابتة •

وبناء على ذلك يجب ألا يفهم ان السلع النهائية هى سلع تامة الصنع بالضرورة ، فهى قد تأخذ أيضا صورة مواد خام أو منتجات تحت التصنيع •

فاذا انتقلنا إلى التفرقة بين العمليــات **الجـارية والعمليـات الرأسمالية** لوجدنا ان العمليات الجارية هى العمليات التى تتعلق بالنشاط الاقتصادى الجارى خلال فترات مقبلة أو ماضية • وبنـــاء على ذلك فالأجور التى تدفع للعمال تعتبر صفقة جارية من وجهتى نظر الوحدة المحاسبية والعامل • أما شراء آلة فهذه صفقة رأس مالية بالنسبة للوحدة المشترية وجارية بالنسبة للوحدة البائعة • كذلك فان تغيرات أســعار الأصول الحقيقية والمالية يدخل ضمن الصفقات الرأسمالية فارتفاع أسعار المخزون السلعى (أصل حقيقى) أو ارتفاع أســعار الاسهم والسندات (أصول مالية) التى تملكها الوحدة تمثلان عملية رأسمالية •

المبحث الثانى

التصنيف القطاعى للنشاط الاقتصادى

ان النشاط الاقتصادى يجرى متدفقا بين وحدات اقتصادية يصعب حصرها تمارس عدد من الصفقات ، ولذلك فانه من المتعذر أو من المستحيل تصوير حسابات لجميع الوحدات التى يتضمنها النشاط الاقتصادى وما تعقده من صفقات . ومن هنا فقد استقر الأمر على البحث عن وسيلة يتم بموجبها تجميع هذه الوحدات فى مجاميع يسهل حصرها وعرضها فى اطار محاسبى يناسب الدولة موضوع البحث ، ولذلك فعند تحديدنا لعدد القطاعات التى تكون الاطار المحاسبى فلا مفر من اسقاط الفروق البسيطة بين الوحدات المختلفة والا لوجدنا أنفسنا أمام عدد لا نهاية له من القطاعات ولاقتربنا بالمحاسبة القومية من حسابات الوحدات الفردية .

وهناك عدد من الأسس يمكن الارسترشاد بها عند تجميع الوحدات المختلفة فى قطاعات هى :

١ ــ الشكل القانونى للوحدة الاقتصادية :

منشأة فردية ــ شركة مساهمة ــ مؤسسة حكومية وهكذا .

٢ ــ الوضع الاجتماعى للوحدة الاقتصادية :

أفراد متوسطى الدخل ــ أفراد فقراء ــ أفراد أثرياء وهكذا .

٣ ــ حجم الوحدة الاقتصادية :

وحدات انتاج كبيرة ــ أصحاب حرف صغيرة وهكذا .

٤ ــ طريقة الانتاج المتبعة :

طرق آلية ــ طرق يدوية •

٥ ــ هدف الوحدة الاقتصادية :

تحقيق الربح ــ أهداف اجتماعية •

٦ ــ مركز مصالح الوحدة الاقتصادية :

وحدات قومية ــ وحدات غير قومية (أجنبية) •

٧ ــ نوع النشاط :

مستهلكين ــ منتجين ــ وسطاء ماليين •

ومن الجدير بالذكر ان اختيار أى أساس من الأسس سابقة الذكر يعتمد على ظروف كل دولة من حيث البنيان الاقتصادى والاجتماعى كذلك من حيث الهدف من وضع نظام للمحاسبة القومية ، كما يعتمد أيضا على البيانات الاحصائية المتاحة •

وعموما فان هناك منهاجين للتصنيف جرى العمل على ان يكون أحد المنهاجين تقسيما فرعيا للآخر •

أولهما المنهاج **التنظيمى أو المجموعات الاجتماعية** : حيث يتخذ هذا المنهاج الوحدة الاقتصادية فى تصرفاتها الاقتصادية نقطة ابتداء له ويقتضى هذا المنهاج ان تقسم الوحدات الاقتصادية الى مجموعات متجانسة أساسه الوضع الاجتماعى أو الشكل القانونى أو الحجم أو الفن الانتاجى ومن ثم فان توحيد حسابات الوحدات المكونة لكل مجموعة يتم على أساس اسقاط الحسابات الداخلية التى تتم بين الوحدات فى المجموعة الواحدة •

وثانيهما : المنهاج الوظيفى : وقد وضعه المحاسبون القوميون الانجليز متأثرين بالفكر الكنزوى ورأوا على ضوئه الدولة مجموعة

متجانسة وأقاموا التمييز على أساس ما تؤديه من وظائف اقتصادية بحيث يضم كل قطاع مجموعة من الوحدات الاقتصادية التى تؤدى وظيفة اقتصادية متشابهة ، فالتقسيم يتم بالنسبة لهذا المنهاج وفقا لطبيعة النشاط وليس تبعا لطبيعة الوحدة الاقتصادية وهذا المنهاج يبين مراحل العملية الاقتصادية كما تنعكس فى كل قطاع فى صورة الانتاج والاستهلاك والادخار والاستثمار .

وكما ذكرنا أنه قد جرى العمل على ان يكون أحد المنهاجين تقسيما فرعيا للآخر ، فاذا تم البدء بالمنهاج التنظيمى فانه يفرغ تحته تقسيما آخر طبقا للمنهاج الوظيفى . أما اذا بدىء بالمنهاج الوظيفى فيفرغ تحته تصنيفا طبقا للمنهاج التنظيمى . ومن المتفق عليه هو اتباع الطريقة الأولى أى البدء بالمنهاج التنظيمى كتصنيف أولى أو أساسى مع ادخال التقسيمات طبقا للمنهاج الوظيفى تحتها .

وعموما فانه يمكن تقسيم قطاعات الاقتصاد القومى على النحو التـــالى :

١ — قطاع الأعمال .

٢ — قطاع الادارة الحكومية .

٣ — القطاع العائلى .

٤ — قطاع العالم الخارجى .

أولا : قطاع الأعمال :

وهو يشكل مجموعة الأفراد الذين يعملون بغرض الكسب ويضم جميع الشركات والمنظمات والمعاهد التى تنتج سلعا وخدمات بقصـــد بيعها بثمن محدد بحيث يغطى على الأقل تكلفة انتاجها وهو يمثل القطاع الانتاجى الذى يقوم بانتاج السلع والخدمات وتوظيف رؤوس الأموال — ويمكن تقسيم هذا القطاع إلى قسمين :

الأول : يطلق عليه قطاع الأعمال المنظم ويشمل وحدات الانتاج التى تتعامل فى السوق •

والثانى : يطلق عليه قطاع الأعمال غير المنظم ويشمل وحدات الانتاج التى تزاول نشاطا انتاجيا خارج الأسواق •

كما يمكن تقسيم هذا القطاع بحسب الصناعات أو الكيان القانونى أو الموقع الجغرافى أو حجم الوحدة الانتاجية وغير ذلك من أنواع التقسيم التى تعبر عن اختلاف فى السلوك الأنتاجى • وبالتالى يمكن القول أنه يدرج تحت هذا القطاع ما يأتى :

١ ـ جميع العائلات والهيئات الخاصة غير الهادفة إلى الربح باعتبار أعضائها ملاكا لمساكن سواء كانوا يشغلون ممتلكاتهم أم لا •

٢ ـ المعاهد غير الهادفة للربح والقائمة لخدمة المؤسسات كالمعاهد والاتحادات التى لا تقوم بنشاط تجارى وانما تؤسسها المؤسسات التجارية بغية ترشيد الانتاج فيها وزيادة امكانياتها فى تحقيق الربح •

٣ ـ جميع المنشئات الخاصة غير المساهمة كالمزارع ومحلات تجارة التجزئة وأصحاب المهن المشتغلين والحرفيين الذين يعملون لحسابهم الخاص •

٤ ـ جميع المؤسسات الخاصة التى لا تهدف إلى الربح والتى تقوم على خدمة المنازل ويستحسن ان تضاف هنا المؤسسات المنظمة على أسس تعاونية •

٥ ـ الشركات المساهمة •

٦ — جميع المؤسسات العامة التى ينطبق عليها المفهوم السابق بحيث تشمل تلك التى تملكها وتديرها السلطات العامة كهيئة البريد هذا بالاضافة الى الهيئات الحكومية التى تنشأ مستقلة لتقدم إلى هيئات حكومية أخرى مستقلة عنها خدمات من ذلك النوع الذى تقدمه المؤسسات التجارية مثل ذلك هيئات الطباعة والنشر الحكومية إذا إذا كانت تعمل مستقلة عن غيرها من الهيئات .

وفى ختام حديثنا عن قطاع الأعمال نرى أنه من المستحسن ان نبين الموارد والأستخدامات الخاصة بهذا القطاع . وعند حديثنا عن الموارد نجد أنها تتضمن أربعة مصادر . ثلاث منها داخل القطاع وهى :

١ — بيع السلع والخدمات للمستهلكين .

٢ — بيع السلع والخدمات للحكومة .

٣ — صافى مبيعات السلع والخدمات للعالم الخارجى .

أما المصدر الرابع فخارجى ينبع من جانب الانتاج الذى يستخدمه قطاع الأعمال فى الاضافة الى رأس المال الذى يمكن تقسيمه الى سلع غير معمرة تدوم حياتها عرفا لأقل من سنة والتى تشكل ما يسمى برأس المال المتداول والتغير فيه يعرف بالتغير فى المخزون الذى يمثل مورد دخل لهذا القطاع أما النوع الثانى فى التقسيم فيطلق عليه السلع المعمرة وهى التى تدوم حياتها لأكثر من عام وتسمى برأس المال الثابت وهى تشكل مورد دخل للقطاع أيضا ويطلق عليه مجازا بالمبيعات للمؤسسات على الحساب الرأس مالى نظرا لأن المؤسسات التى تشترى هذه السلع تحتفظ عادة بحساب رأس مالى خاص لتسجيل هذه المشتريات . والبندين السابقين التغير فى المخزون والمبيعات على الحساب الرأس مالى يكونان اجمالى الاستثمار المحلى الخاص .

فاذا انتقلنا إلى جانب الأستخدامات فى هذا القطاع فنجدها تشتمل على :

أولا : المدفوعات للحكومة • وتتضمن :

١ — المدفوعات الضريبية •
٢ — أقساط أصحاب الأعمال فى التأمين الاجتماعى ويخصم من البندين السابقين •

٣ — الأعانات التى تدفعها الحكومة للمؤسسات الخاصة •

وتدرج المدفوعات السابقة تحت بند الالتزامات وذلك نظرا لأن الضرائب قد لا تدفع فى موعد أستحقاقها مما يؤدى الى تكوين احتياطى لهـا ، أضف الى ذلك أن من المستحسن أن يعكس جانب الاستخدمات الطرق التى استخدم فيها هذا القطاع موارده بأقصى دقة ممكنة •

ثانيا : ما يدفع الى القطاع العائلى لقاء مساهمة أعضائه فى الخدمات الانتاجية •

ثالثا : اجمالى مدخرات قطاع الأعمال ، وتتكون من :

١ — الأرباح غير الموزعة التى تحتجز فى الشركة بعد دفع الضرائب وتوزيع جانب من الأرباح على حاملى الأسهم •

٢ — مقابل الاستهلاك الذى يمثل ما يحتجز فى الشركة من الايرادات لمواجهة استهلاك الأصول الرأسمالية الثابتة •

وإيضاحا لمـا سبق نقوم بتصوير موارد واستخدامات هذا القطاع على النحو التالى :

الاستخدامات د / الدخل والإنتاج لقطاع الأعمال الموارد

الاستخدامات

١ — المدفوعات للحكومة وتتكون من :

(أ) المدفوعات الضريبية •

— الضرائب المباشرة على الأرباح •

— الضرائب غير المباشرة والرسوم والأتاوات

(ب) أقساط أصحاب الأعمال فى التأمين الاجتماعى — يخصم منها الأعانات التى تدفعها للمؤسسات الخاصة •

٢ — ما يدفع للقطاع العائلى لقاء مساهمة أعضائه فى الخدمات الانتاجية •

(أ) الأجور النقدية والعينية

(ب) ربح الأسهم •

(جـ) الربح والايجارات من الأراضى والعقارات •

(د) صافى الفوائد •

٣ — التعويضات المدفوعة للعمال •

٤ — المدفوعات التحويلية من قطاع الأعمال •

٥ — اجمالى مدخرات قطاع الأعمال (ويمثل الرصيد) •

(أ) الأرباح غير الموزعة •

(ب) مقابل الاستهلاك •

اجمالى الدخل والناتج الجارى

الموارد

١ — بيع السلع والخدمات للمستهلكين •

١ — بيع السلع والخدمات للحكومة •

٣ — صافى مبيعات السلع والخدمات للعالم الخارجى •

٤ — اجمالى الاستثمار المحلى الخاص ويتكون من :

(أ) التغير فى المخزون •

(ب) المبيعات للمؤسسات (قطاع الأعمال) على الحساب الرأس مالى •

اجمالى الدخل والناتج الجارى

ثالثا : القطاع الحكومى :

يعرف النشاط الحكومى فى الحسابات القومية بأنه ذلك النشاط الذى يتسنى للحكومة من خلال الوحدات الحكومية بعـديد ومختلف أنواعها ان تمارس سلطانها المباشر على تخطيط وادارة ضروب هـذا النشاط[١] .

ولكى نلائم بين هذا النشاط وأغراض المحاسبة القومية نتصـور ان الحكومة شخصية جماعية تأخذ على عاتقهـا مهمة شراء السـلع والخدمات من قطاع الأعمال الخاص والعائلى وذلك لتأدية خدمات لا تباع أصلا وترى الحكومة أنه يمكنها أدائها أفضل من الهيئات الخاصة .

ويندرج تحت هذا القطاع الأقسام الحكومية والإدارات الاتحادية والوكالات والادارات المحلية .

ومن الجدير بالذكر ان هناك اختلافا بين مفهوم المحاسبة التجارية والمحاسبة القومية فيما يتعلق بتحديد نطاق ومعنى القطاع الحكومى .

ففى المحاسبة القومية يقتصر قطاع الحكومة على خدمات السيادة والعون الاجتماعى للدولة كمـا هو الحال بالنسبة إلى خدمات الضمان الاجتماعى . وعلى العكس فإن الخدمات العامة ذات الطبيعة التجـارية أو الصناعية أو المالية لا تدخل ضمن قطاع الدولة وانما تتبع قطاع الأعمال . ولذلك فطبقا لهذا الرأى فإن الصفقات أو العمليات الخاصة بالمنشئات الحكومية مثل إدارة البريد فى انجلترا أو بلجيكا لا تسـجل ضمن القطاع الحكومى عند تصوير الحسابات القومية (وذلك على العكس مما هو موجود فى مصر على سبيل المثال) . ولـكن تندرج ضمن بنود حسابات قطاع الأعمال .

---

(١) د . مبارك حجير « الحسابات الاقتصادية القومية » مرجع سبق ذكره .

ومن هنا كان الاختلاف بين المحاسبة التجارية والمحاسبة القومية ، حيث أن هيئة البريد تتاع النشاط الحكومى فى عرف المحاسبة التجارية .

ولا يقتصر النشاط الحكومى فى المحاسبة القومية على السلطة المركزية فقط بل يتعداه الى خدمات السيادة والعون الاجتماعى للسلطات المحلية فتشمل خدمات الأمن الداخلى ، الأمن الخارجى والخدمات الثقافية والصحية والاجتماعية . وعند كلامنا عن ما يندرج تحت القطاع الحكومى فنجد أن هناك تناقض حاد واختلاف بين خبراء المحاسبة القومية فى بعض البنود التى تدخل ضمن هذا القطاع وأقرب مثل لذلك هيئات الضمان الاجتماعى وهى الهيئات التى يعتمد عليها فى اعادة توزيع الدخل القومى . وهناك رأيان بصددهما :

الرأى الأول :

يميل هذا الرأى إلى فصل هذه الهيئات وتخصيص قطاع مستقل لها يمكن من خلاله ايضاح الروابط التى تربطها بالسلطة المركزية وباقى قطاعات الاقتصاد القومى .

الرأى الثانى :

يميل هذا الرأى الى توحيد حسابات هيئات الضمان الاجتماعى (أو على الأقل الهيئات الحكومية) مع حساب الهيئة الحكومية المركزية أى ضم هذه الهيئات الى القطاع الحكومى . ويدعموا رأيهم بحجة أن حسابات هذه الهيئات تمول جزئيا من إيرادات الحكومة ، أضف الى ذلك أنه يمكن النظر الى أقساطها المالية باعتبارها ضرائب ، كذلك أثير خلاف بالنسبة لتصنيف المؤسسات العامة . هل تصنف ضمن القطاع الحكومى أو ضمن قطاع الأعمال . وهناك رأيان فى ذلك :

الرأى الأول :

يرى أن المؤسسة العـامة تندرج تحت القطاع الحكومى إذا كان للحكومة أغلبية الأصوات وذلك فيمـا يتعلق بالرقابة والاشراف على نشاطها •

الرأى الثانى :

يتجه الى تصنيف المؤسسات العامة على حسب قيمة الأسهم التى تمتلكها الحكومة وتلك التى يمتلكها الأفراد ، فاذا كانت الحكومة تملك أغلبية هذه الأسهم ، فإن المؤسسة تندرج فى هذه الحالة تحت القطاع الحكومى والعكس على ما قيل صحيح •

وطبقا للتعريف الضيق السابق الذكر القائل بأن الحكومة شخصية تنتج خدمات جماعية لا تبيعها فى الأصل • يجعلنا نستبعد كل النشـاط الانتاجى من القطاع الحكومى وهذا غير الواقع اذا ان الحكومة تمتلك وتدير فى كثير من البلاد جانبا هاما من النشاط الانتاجى مما يستوجب النظر فيما اذا كانت هذه المؤسسات تدخل ضمن القطاع الحكومى أم ضمن قطاع الأعمال •

والرأى الذى نفضله كالآتى :

إذا عرف القطاع على أساس وحدة الرقابة فانه يتعين وضع هذه المؤسسات فى حسابات القطاع الحكومى على الرغم مما قد يصادفنا من صعوبات وتعقيدات •

أما إذا عرف القطاع على أساس وظيفته بمعنى أنه منتج أو مستهلك لجزء من الناتج القومى فانه من الضرورى اجراء تقسيم وتفرقة فاصلة ولو أنه من المرجح تفضيل الطريقة الثانية •

وعلى وجه العموم فهناك عدة معايير يمكن الاسترشاد بها فى التمييز بين نوع النشاط الحكومى وما إذا كان يندرج تحت القطاع الحكومى أم تحت قطاع الأعمال •

المعيار الأول : ربحية النشاط :

هذا المعيار خاص بالربح الذى يدره النشاط الحكومى ، فإذا كان النشاط الحكومى يدر دخلا كافيـا لتغطية تكاليف الإنتـاج ، فالنشاط فى هذه الحالة يعتبر تجاريا ومن ثم فهو يقوم بسعر السوق •

أما إذا كان الربح ليس هدفا مرسـوما ، ففى هذه الحالة يدخل المشروع ضمن القطاع الحكومى العـادى ، هذا بصرف النظر عن أن المشروع قد حقق فائضا من الدخل يزيد عن التكاليف ناتجا من اتبـاع سياسة إدارية تجارية تؤدى الى زيادة الإنتاجيـة وتقليل النفقـات وزيادة حجم السوق •

المعيار الثانى : سياسة التمويل :

طبقا لهذا المعيار يعتبر النشـاط سوقيا إذا كان وحدة محاسبية مستقلة بحيث ترسم سياسة لموازنة إيراداته بنفقاته . مع تحديد حجم الإنفاق على أساس الدخل المنتظر **من بيع منتجاته ،** كمـا يتم تمويل المشروع من الدخل الناتج من مبيعاته • أما إذا اعتمد المشروع فى سياسة تمويله على موارد ميزانية الدولة كالضرائب والقروض والرسوم ، فإن المشروع غير تجارى ويدرج ضمن حسابات قطاع الحكومة •

المعيار الثالث : وجود نشـاط مناظر فى قطاع الأعمـال الخاص أو فى المؤسسات التى تدار بقصد الحصول على الربح :

فإذا كان هناك نشاط مماثل فيدرج المشروع ضمن قطاع الأعمال ، وتفسير ذلك التمـاثل يتم عن طريق مقـارنة ما إذا كانت المشروعات تنتج نفس النوع من السـلع أو الخـدمات • مثال ذلك الأوتوبيس الذى يدار محليا فى استوكهولم بالرغم من أنه كان يمنى بخسائر فادحة

فإنه يدرج ضمن قطاع الأعمال • إذن فيكفى هذا المعيار اعتبار النشاط الحكومى داخلا ضمن قطاع الأعمال ، طالما أن له نظير فى هذا القطاع حتى ولو كان لا يحقق ربحا •

المعيار الرابع :

وهو تحكمى مرجعه الى نظرة الحكومة الى المشروع ، وما إذا كانت تعتبر النشاط موضوع البحث تجاريا أم لا تعتبره كذلك •

المعيار الخامس :

ويرجع هذا المعيار الى الطريقة التى يتعامل بها الجمهور مع المشروع فإذا كان الجمهور حرا فى الشراء من هذا المشروع دل هذا على سوقية النشاط واعتبر مشروعا تجاريا ، أما إذا كان الجمهور مجبرا على شراء السلع والخدمات من هذا المشروع ، فإن هذا يدل على عدم تبعية هذا المشروع لقطاع الأعمال وتبعيته لقطاع الحكومة •

المعيار السادس :

ينبنى هذا المعيار على ما إذا كان المشروع يمتلك ويدير معدات إنتاجية فى صورة مبانى وآلات ومعدات ومخزون ، ويستدعى ذلك تصوير ميزانية تجارية للمشروع • فإذا توفر ذلك فإن هذا المشروع يندرج تحت قطاع الأعمال •

ويلاحظ أنه لا يكفى الاعتماد على معيار واحد من المعايير السابقة فى الحكم على نوع النشاط ، وإنما يجب الرجوع الى الهدف من وضع الحسابات القومية • فإذا كان الهدف هو تحليل التغيرات فالرجوع الى المعيار الثانى والرابع أفضل بينما يصلح المعيارين الثالث والسادس أكثر من غيرهما لتحليل الناتج •

الوظائف الاقتصادية للنشاط الحكومى وتصوير حساباته :

اختلف الكتاب فى تقسيم النشاط الحكومى من وجهة نظر وظيفية ،

فمن قائل انه نشاط انتاجى بحت بينما البعض نظر إليه على أنه نشاط استهلاكى بحت • فإذا أضيف كل من وظيفتى إعادة توزيع الدخـول والنشاط الاستثمارى الى القطاع الحكومى لأصبح له أربع وظائف : (١) الإنتاج (٢) الاستهلاك (٣) إعادة توزيع الدخول (٤) الاستثمار •

وتسهيلا لمشـكلة التقويم فى القطاع الحـكومى نرى ما رآه (ريتشاردستون) وغيره من اعتبار السلطات الحكومية مستهلكة فقط • ومن الجدير بالذكر أنه على أساس نظرية (ريتشاردستون) عولجت الأنشطة الحكومية فى الحسابات القومية التى أصدرتها الولايات المتحدة الأمريكية وبعض البلاد الأخرى ، وهو اعتبار الحـكومة مستهلكة لجميع السلع والخدمات التى تظهر فى حسابات الحكومة • وطبقا لهذه النظرية يختفى حساب الإنتاج من القطاع الحكومى فى حسابات الدخل القومى ، كما أن حساب إعادة توزيع الدخول هو الذى يبين فى هذه الحالة الدخول الصافية المتاحة لمـا تشتريه الحكومة من السلع والخدمات •

وهذا الكلام ينقلنا الى الوظيفة الثانية الخاصـة بإعادة توزيع الدخول ، وتتلخص هذه الوظيفة فى إعادة توزيع الدخول المتولدة بسبب العملية الإنتاجيـة وأثنائها ، وتتمثل الإيرادات فى الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة والمدفوعات التحويلية المباشرة الأخرى • أما الاستخدامات فتتمثل فى المدفوعات التحويلية المباشرة والإعانات •

أما وظيفـة الاستثمار فتتمثل فى أن الحـكومة تقوم بكثير من الاستثمارات المباشرة المناظرة للنشاط التجارى الاستثمارى الخاص ، والتى غالبا لا يستطيع الأفراد القيام بها نظرا لضخامة تكاليفها وعدم التأكد من عائدها الذى يتحقق غالبا فى الأمد الطويل ، كما تأخذ على عاتقها تشجيعا للتطور الاقتصادى الإنفاق الاستثمارى الذى يفتح مجالا مناسبا لاستثمارات القطاع الخاص •

ومن الجدير بالذكر أن اتساع القطاع الحكومى يتوقف على :

١ — تدخل الحكومة فى النشاط الاقتصادى •

٢ — توفر المدخرات العامة فى يد الحكومة •

ونوضح فيما يلى تصوير حسابات القطاع الحكومى على أساس الاستهلاك فقط •

حساب القطاع الحكومى على أساس الاستهلاك

الاستخدامات	حساب إعادة توزيع الدخول الإيرادات
المدفوعات التحويلية المباشرة	الضرائب المباشرة
الإعانات	الضرائب غير المباشرة
الدخل الممكن التصرف فيه	المدفوعات التحويلية المباشرة الأخرى

حساب الاستهلاك

المشتريات من السلع المعمرة	الدخل الممكن التصرف فيه
المشتريات من السلع غير المعمرة والخدمات	
الإدخارات	

حساب الادخار والاستثمار

التحويلات الرأسمالية للاستثمار فى المؤسسات الحكومية	الادخارات
الاقراض	الاقتراض

ثالثا ــ القطاع العائلى :

يتضمن هذا القطاع العائلات المقيمة بصفة عادية ، ونعنى بالعائلة مجموعة الأفراد الذين تجمع بينهم أواصر القربى أو الزواج ، ويقومون عادة بالانفـــاق من مورد مشترك ويظلهم مسكن واحد • كمـــا يضم المؤسسات التى لا تهدف الى الربح ولا تقدم خدمات للشركات (وتمول أصلا عن طريق الرسوم والاشتراكات من الأعضـــاء والمنح الحكومية والشركات وما قد تحصل عليه من بيع خدماتها) •

كما تضم المنظمات كاتحادات العمال والجمعيات الخيرية والنوادى ومعاهد الأبحاث التى لا تخدم شركات تجارية معينة ، والاتحـــادات الرياضية غير المحترفة ، وبعض المدارس الخاصـــــة ، والجامعات ، والمستشفيات الخاصة •

إذن فالقطاع العائلى يمثل ذلك الجانب الاستهلاكى من النشـــاط الاقتصادى ، كما يقوم بتقديم عوامل الإنتاج الى قطاع الأعمال ويحصل فى مقابل ذلك على الأجور والأرباح والفوائد ، كما يقوم بتقديم مدخراته الى قطاع الأعمال لاستثمارها •

ويمكن أن نصور حساب الإيرادات والمصروفات لهذا القطاع كالآتى :

حساب الدخل الشخصى والإنفاق للقطاع العائلى

بنود الإنفـــاق	بنود الإيرادات
الإنفاق الاستهلاكى :	**الإيرادات :**
(١) المشتريات من قطاع الأعمال	المدفوعات لقـــاء المساهمة الجارية فى الإنتاج :
(٢) صافى المشتريات من الخارج	(١) المرتبات والأجور وغيرها من دخل العمل .
(٣) ما يدفع نظير الخـــــدمات الشخصية والسلف	(٢) الدخول من الملـكية العقارية والإيجـــارات
الادخارات الخاصة	(٣) أرباح الأسهم
	(٤) صافى الفوائد
	مخصوما منها : (اشتراكات العمال فى التأمين الاجتماعى + صافى الفوائد الحـكومية والمدفوعات التحويلية) .
	والدخل الشخصى مطروحا منـــه : الضرائب الشخصية والمدفوعات غير الضريبية .
الدخل الممكن التصرف فيـــه	الدخل الممكن التصرف فيـــه

ملاحظات على حساب القطاع العائلى :

١ — توصف الفائدة التى يحصل عليها أفراد هذا القطاع بأنها صافية ، نظرا لاستقطاع الفائدة التى تحصل عليها القطاعات الدافعة .

٢ — لا يحتسب ما يحصل عليه أفراد هذا القطاع من فوائد حكومية ، نظرا لأنها تمنح عن قروض استهلاكية وقروض حرب لا تمثل مساهمة إنتاجية ، ولا ترقى من هذه الناحية الى مستوى فوائد السندات وأرباح الأسهم المستثمرة فى المؤسسات التجارية .

٣ — يتضح من الحساب أن تدفقات الدخول تجرى فى ثلاث قنوات هى :

(أ) الإيرادات لقاء المساهمة الجارية للإنتاج .

(ب) الفوائد الحكومية .

(جـ) المدفوعات التحويلية .

٤ — يطلق على الموارد السابقة للقطاع العائلى بالدخل الشخصى ، وهو مقياس جيد للدخل الذى يؤول إلى هذا القطاع خلال السنة .

٥ — يمكن الحصول على مقدار الدخل الممكن التصرف فيه عن طريق طرح المدفوعات الحكومية كالضرائب الشخصية وأى مدفوعات أخرى من الدخل الشخصى .

رابعا — قطاع العالم الخارجى :

إن النشاط الاقتصادى والمالى القوميين ليسا محصورين على الحدود الداخلية للبلد ، إنما يتعداها الى خارج نطاق هذه الحدود . ولذلك فمن المفضل عمل قطاع يضم العمليات التى تتم بين الوحدات الإقليمية والوحدات الأجنبية ، والذى تقتضيه العلاقات الاقتصادية بين دول العالم والمتمثلة فى الصادرات المنظورة وغير المنظورة . فهذه العمليات أو الصفقات تشكل طائفة متميزة تبرر وضعهم فى قطاع مستقل ، وذلك بالرجوع الى أحد المقياسين التنظيمى أو الوظيفى لتقسيم المتعاملين الى قطاعات .

ونورد فيما يلى إيرادات ومصروفات هذا القطاع ، علما بأن التعبير بالمصروفات والإيرادات هو من ناحية العالم الخارجى :

قطـاع العالم الخارجى

المصروفات :	الإيرادات :
١ ـ الصـــادرات والدخول من الخـارج •	١ ـ الواردات والدخول المدفوعة للخـارج •
(أ) ما يصدره التجار •	(أ) واردات التجار •
(ب) خدمات النقـل البحرى والتـأمين •	(ب) خدمات النقل البحرى المدفوع ثمنها الى الخارج
(جـ) الدخل من الاستثمارات الذى يؤول من الخارج	(جـ) الدخل من الاستثمارات المدفوعة الى الخارج •
٢ ـ المدفوعات التحويلية للأفراد من الخـارج •	٢ ـ المدفوعات التحويليـة من الأفراد بالخارج •
٣ ـ المدفوعات التحويلية للحكومة من الخـارج •	ـ المدفوعات التحويليـة من الحكومة الى الخارج •
صافى الاقتراض من الخارج •	
المدفوعات من الخـارج •	المدفوعات الى الخـارج •

ملاحظات على حساب قطاع العالم الخارجى :

١ ـ أهم بند من بنود المصروفات من ناحية العالم الخارجى هو الصادرات التى تمثل وجها من وجوه استخدام الإنتاج فى الاقتصاد القومى ، ويتضح ذلك من المعادلة الآتية :

الإنتـاج = الاستهلاك + الاستثمار + الصادرات •

٢ ـ يلاحظ أن الصادرات ، بما يترتب عليها من قيـام الأجانب بسداد أثمانها ، سواء كان بعملات بلادهم أو عن طريق الذهب أو عن طريق التسويات المصرفية ، يكون لها أثرين يؤديان الى تحسين مركز البلد المصدر وهما :

(أ) تقليل أو تخفيض مطالب أو حقوق غير المقيمين على البلد المصـدر •

(ب) زيادة مطالب أو حقوق البلد المصدر قبل المستوردين الأجانب
وينعدم هذين الأثرين فى حالة الهدايا المصدرة الى الخارج •

٣ — يلاحظ بالنسبة لصادرات السلع الرأسمالية أن السلع المنتجة حديثا هى التى تؤدى الى زيادة دخول الشركات المنتجة ، وبالتالى زيادة دخل القطاع العائلى لقاء مساهمته فى العملية الإنتاجية • أما إذا كانت الصادرات عبارة عن سلع رأسمالية قديمة ففى هذه الحالة تعتبر استثمارات سلبية •

٤ — تتضمن خدمات النقل البحرى ما يؤول الى شركات الملاحة من إيرادات من مقيمين أو غير مقيمين مقابل شحن صادراتهم الى الخارج ، أو مقابل شحن بضاعة فى الخارج بين بلدين أجنبيين أو فى نظير خدمات الشحن من تجارة المرور فى البلد ذاته •

أما إيرادات خدمات التأمين فتتمثل فى ما يدفع لشركات التأمين المقيمة عن الصادرات ، سواء من المقيمين أو من غير المقيمين ، ومن الأقساط المدفوعة لهذه الشركات من مقيمين أو غير مقيمين عن عمليات سلعية فى الخارج ، وأقساط التأمين المدفوعة لتلك الشركات عن الواردات المقيدة على أساس (سيف) فى ميزان المدفوعات ، وكذلك مما يحصل عليه المقيمون من تعويضات من شركات التأمين فى الخارج • أما جانب المدفوعات فيشتمل على ما تدفعه شركات التأمين المقيمة من تعويضات لغير المقيمين ومما يدفع الى شركات التأمين غير المقيمة من أقساط عن واردات مؤمن عليها فى الخارج ومقيدة على أساس فوب •

٥ — تتمثل دخول الاستثمارات فى الدخول السنوية من الأموال المملوكة فى الخارج ، ويندرج تحتها الفوائد والأرباح والإيجارات ، وذلك للمقيمين إقامة عادية داخل البلد والعكس بالنسبة للاستثمارات الأجنبية ، أى المملوكة لأجانب داخل البلد •

ويفيد هذا الحساب فى رسم السياسة الاقتصادية المناسبة مع العالم الخارجى •

المبحث الثالث

الحســـابات

إنتاج ــ تخصيص ــ رأس المــال

سبق أن تكلمنا عن تصنيف الصفقات ، ومنها انتقلنا الى تصنيف القطاعات • والآن سنتكلم عن الحسابات •

ومن الجدير بالذكر أن الصفقات والقطاعات والحسابات تشــكل فى مجموعها أساس لوضع إطار محاسبى للمحاسبة القومية •

وتعتمد هذه الحسابات فى تصويرها على طريقة القيــد المزدوج ، فيقيد الجانب المدين لكل صفقة فى استخدامات حساب ، ويقيد الجانب الدائن لنفس الصفقة وبنفس المقدار فى موارد حساب آخر • وبهــذا يكتمل التناسق والترابط بين الحسابات والقطاعات فى الإطار المحاسبى ويمكن من إيجــاد وسيلة للضبط الذاتى والموازنة الــكاملة للحسابات فى الإطار المحاسبى • وتتمثل هذه الحسابات فى حساب الإنتاج وحساب التخصيص وحساب رأس المــال •

والحسابات القومية الإجماليــة ما هى إلا وسيلة لبيــان وعرض العمليات الاقتصادية التى تحققت خلال فترة معينة مبوبة على أساس وظيفى ، وتحديد أثر هذه العمليات على الاقتصاد القومى موضــوع الدراســة • وعلى ذلك فالهدف من الحسابات القومية الإجماليــة هو الحصول على تقديرات إجمالية على مســـتوى الدولة فى مجموعهــا للمتغيرات الأساسية الآتية :

الدخل القومى ــ الناتج القومى ــ الادخار القومى ــ الاستثمار القومى •

واستنادا الى ما قلناه من أن التصنيف القطاعى يعتمد على منهجين هما : المنهج التنظيمى والمنهج الوظيفى ، وأن كلا منهما يعتبر تقسيما فرعيا للآخر ، فإنه من الناحية النظرية البحتة وباستثناء قطاع العالم الخارجى الذى يعتبر حسابا موحدا بطبيعته يمكن تصوير حسابات وظيفية ثلاثة لكل من القطاعات الثلاثة • وبهذا يكون الحد الأقصى لعدد الحسابات الإجمالية عشرة كالآتى :

	حساب الإنتاج	حساب التخصيص	حساب رأس المال
قطاع الأعمال	١	٤	٧
قطاع الحكومة	٢	٥	٨
قطاع الأفراد	٣	٦	٩
قطاع العالم الخارجى			

وسنقوم الآن بشرح واف لهذه الحسابات :

أولا — حساب الإنتاج :

يتضمن هذا الحساب جميع عمليات البيع والشراء الحقيقية والتصويرية الصادرة عن الوحدات الإنتاجية ، والتى يكون لها علاقة مباشرة بالإنتاج الذى ينتهى الى البيع فى الأسواق أو الاستهلاك ، والمقصود بالعلاقة المباشرة أن تكون لهذه العمليات علاقة طردية مؤثرة فى حجم الإنتاج •

كما يبين الدخل الإجمالى • ويمكن أن نحصل على الدخل الصافى من هذا الحساب إذا ما استبعدنا منه مقابل الاستهلاك •

ويمكن القول أن فكرة هذا الحساب مستمدة من حساب الإنتاج فى المؤسسة حيث يقيد فى جانب الموارد من حسابها كل ما يؤول إليها

من بيع السلع والخدمات التى تعمل على إنتاجها وما تضيفه من تكوين رأسمالى من إنتاجها والزيادة فى المخزون والإعانات الإنتاجية والتحويلات الأخرى •

بينما يتضمن جانب المصروفات شراء السلع والخدمات والاستهلاك المهنى من السلع والخدمات والنقص فى المخزون والتحويلات المدفوعة والضرائب غير المباشرة • وعليه فإن حساب الإنتاج كأى حساب يتكون من جانبين :

جانب الموارد :

ويندرج تحته ما يستحق للوحدة الإنتاجية نتيجة قيامها بالنشاط الإنتاجى أو التصرف فيه •

جانب الاستخدامات :

ويشمل كل ما يستحق على المشروع نتيجة لقيامه بالنشاط الإنتاجى أو تمكينا له من ذلك •

واستطرادا لما سبق نقول انه يمكن تصوير حساب إنتاج لكل قطاع من قطاعات الاقتصاد القومى •

فبالنسبة الى القطاع العائلى : نجد أن إجمالى الموارد التى يتضمنها حساب الإنتاج تنشأ كلها من بيع تصورى للسلع والخدمات المستخدمة لعول هذا القطاع • ويتضمن جانب المصروفات المشتريات من المشروعات والعمل وهيئات الإقراض ومقابل الاستهلاك بالنسبة الى رأس المال الثابت (كمنزل تملكه العائلة) والضرائب غير المباشرة •

أما حساب الإنتاج الحكومى فيظهر فى جانب موارده القيمة المضافة والإعانة المحصلة من قطاع الإدارة وما تدفعه الحكومة والموظفين

من أقساط التأمين الاجتماعى وبند موازنة خاص بالرصيد المرحل الى حساب التخصيص •

بينما يتضمن جانب الاستخدامات فى هذا الحساب الأجور وملحقاتها والاستهلاك الوسيط والرسوم الجمركية والفوائد ، والرصيد المرحل الى حساب التخصيص •

كذلك يمكن أن نتصور إقامة حساب إنتاج لقطاع الإدارة (على اختلاف أصل طبيعة نشاطه) ، وبحيث تندرج تحته قيمة الإنتاج العارض (كقيمة إنتاج المسجونين وتلاميذ المدارس) •

ويمكن أن نصور كذلك حساب إنتاج لخدمات العمل حيث يندرج تحت جانب الإيرادات الحصيلة الإجمالية من بيع الخدمات ، وتشمل الأجور النقدية والعلاوات وقيمة الدخل العينى • بينما فى جانب الأستخدامات يتضمن الضرائب المباشرة على الأجور مثل اشتراكات أصحاب الأعمال فى التأمين الاجتماعى •

واستكمالا للصورة نرى أن نصور حساب الإنتاج كالآتى •

حساب الإنتاج

الأستخدامات :	الموارد :
١ — قيمة المواد الأولية المستخدمة خلال الفترة المحاسبية •	١ — المبيعات •
٢ — أجور العمال والمستخدمين والإيجارات والفوائد •	٢ — الإعانات التى يقصد بها تغطية تكاليف الإنتاج •
٣ — ضرائب الإنتاج (الضرائب غير المباشرة) •	٣ — الزيادة فى المخزون •
٤ — أقساط استهلاك رأس المال الثابت •	٤ — تكوين رأس المال الثابت •
٥ — بند موازنة بين ما يستحق للمشروع وما يستحق عليه •	

ثانيا ــ حساب التخصيص :

يسمى هذا الحساب أحيانا بحساب الاستهلاك ، ويتضمن جميع الموارد والأستخدامات التى لا تعتبر تكاليف أو فوائد ، ولا تتصل بالإنتاج ولا تتعلق بفترة ماضية أو مستقبلة ، ويندرج تحت جانب الموارد منه : الفائض المرحل من رصيد حساب الإنتــاج ، كذلك الإيرادات الجارية كالأرباح الرأسمالية المستحقة والتى تعامل معاملة الدخول •

ويبين جانب الاستخدامات توزيع جملة الموارد المذكورة بين أوجه الاستخدامات المختلفة ، ويمكن أن نصور حساب الاستهلاك (التخصيص) لوحدة اقتصادية كالآتى :

حساب الاستهلاك

الأستخدامات :	المــوارد :
١ ــ شراء سلع وخدمات للاستهلاك المبــاشر •	١ ــ الفائض المرحل من حســاب الإنتــاج •
٢ ــ أرباح الأسهم المدفوعة •	٢ ــ بيع الســلع الاستهلاكية والمستعملة •
٣ ــ استهلاك الهبات العينية •	٣ ــ أرباح الأسهم المحصلة •
٤ ــ الاستهلاك الذاتى •	٤ ــ الهبات العينية •
٥ ــ تحويلات أخرى مدفوعة •	٥ ــ التحويلات الأخرى المحصلة•
٦ ــ الادخار الإيجابى أو السلبى •	

وكما قيل بالنسبة لحساب الإنتاج ، فانه يمكن عمل حساب تخصيص لكل قطاع • فبالنسبة الى القطاع العائلى وقطاع الإدارة الحــكومية فإن هذا الحساب يمثل كيفية التصرف فى الدخل الذى يؤول إليها ، سواء فى صورة مشتريات أو نفقات استهلاكية أخرى • إلا أنه بالنسبة لقطاع

الإدارة الحكومى ترصد الضرائب فى جانب المـوارد ، والإعانات والمدفوعات الجارية فى جانب الأستخدامات .

أما حساب التخصيص لقطاع الأعمال فيبين الأوجه التى تستخدم فيها الدخول كالأرباح الموزعة والمحتجزة والضرائب والتحويلات .

ثالثا — حساب رأس المـال :

يرتبط هذا الحساب ارتباطا وثيقا بحساب الإنتاج فى قطاع الأعمال

ويهتم بإظهـار التغير الذى يحـدث فى ثروة المجتمع ، سـواء حدث فى رأس المـال الثابت والمخزون أو فى مركز دائنية ومديونية المجتمع .

ونرى أن الحاجة الى هذا الحساب ظهرت لأن الحسابات القومية لا تكفى كأداة تحليلية لتوضيح كيفية سير وعمل النظام الاقتصـادى على النحو الأكمـل إلا بوضع حساب رأس المـال جنبا الى جنب مع حسابات الدخول .

ويتضمن هذا الحساب فى الجانب الدائن : احتياطى الاستهلاك للأصول الثابتة ، والمحول من حسـاب الإنتاج للقطـاع والتحويلات الرأسمالية والاقتراض من القطاعات الأخرى . أما الجانب المدين فيدرج تحته نفقات التكوين الرأسمالى والتحويلات الرأسمالية التى يقدمهـا والإقراض .

د / رأس المـال

دائـن :	مديـن :
نفقات التكوين الرأسمالى .	احتياطى الاستهلاك للأصول الثابتة
التحويلات الرأسمالية .	المحول من حساب الإنتاج للقطاع.
الإقراض .	التحويلات الرأسمالية .
	الاقتراض من القطاعات الأخرى .

الفصل الثالث .

طرق قيــاس الدخل القومى والحسابات القومية
فى الجمهورية العربية اليمنية

المبحث الأول : طريقة الإنتاج .

المبحث الثانى : طريقة الدخل .

المبحث الثالث : طريقة الإنفاق .

المبحث الرابع : الحسابات القومية فى الجمهورية العربية اليمنية .

الفصل الثالث

طرق قيـــاس الدخل القومى

يعتبر قياس الدخل القومى تعبير صادق وشـــامل عما يدور فى الاقتصاد القومى لأى بلد من تفاعلات اقتصادية • ويمكن النظر إلى الاقتصاد القومى من ثلاث زوايا هى الانتاج ، الدخل ، الأنفاق •

فاذا نظرنا إلى الاقتصاد القومى على أساس أنه مكون من وحدات انتاجية تكون فروع الانتاج المختلفة كالزراعة والتعدين والصناعة •• الخ فان الدخل القومى سيتكون من صافى انتاج هذه الوحدات التى تكون قطاعات الاقتصاد القومى •

أما إذا نظرنا إلى الاقتصاد القومى على أنه مكون من العديد من المنتجين المختلفين ، منهم من يساهم فى الانتاج برأسماله ومنهم من يساهم بعمله ومنهم من يساهم برأسماله وعمله •

فان الدخل القومى سيتألف من مجموع الدخول التى يحصل عليها هؤلاء المساهمون فى الانتاج •

أما إذا نظرنا إلى الاقتصاد القومى باعتباره مجموعة من الوحدات المستهلكة والمدخرة والمستثمرة ، فان الدخل القومى سيتكون فى هـــذه الحالة من مجموع السلع النهائية مصنفة إلى سلع استهلاكية معمرة وسلع غير معمرة (جارية) وسلع رأسمالية •

وعليه فيمكن تقسيم طرق قياس الدخل القومى إلى :

١ ــ طريقة الانتاج

٢ ــ طريقة الدخل •

٣ ــ طريقة الأنفاق •

المبحث الأول

طريقة الانتاج

طبقا لهذه الطريقة فالدخل القومى يساوى مجموع صافى قيمة الانتاج المتولد من الوحدات الانتاجية المكونة للقطاعات المختلفة فى أى بلد ما .

وعليه فان الاقتصاد القومى يقسم إلى مجموعة من القطاعات بحيث يضم كل قطاع مجموعة من الوحدات الانتاجية المتجانسة . ويختلف عدد القطاعات باختلاف الدول فبعضها يقسم الاقتصاد القومى إلى خمس أو ستة قطاعات والبعض الآخر قسمها إلى ما يزيد على خمسة عشر قطاعا الا أن الادارة الاحصائية التابعة لهيئة الأمم المتحدة أوصت بتقسيم القطاعات إلى أحد عشر قطاعا ويعتبر هو التقسيم المتفق عليه فى أغلب دول العالم .

ولقياس الدخل القومى يجمع صافى انتاج هذه القطاعات بسعر تكلفة عناصر الانتاج .

أى أن الدخل القومى = الناتج القومى = صافى انتاج القطاعات المكونة للاقتصاد القومى .

ويمكن توضيح ذلك كالآتى :

الدخل القومى = الناتج القومى المتولد من :

١ ــ قطاع الزراعة ، الغابات ، القنص وصيد الأسماك .

٢ ــ قطاع المناجم .

٣ ــ قطاع الصناعات التحويلية .

٤ ــ قطاع التشييد .

٥ ــ قطاع الكهرباء ، الغاز ، المــاء •

٦ ــ قطاع النقل والتخزين والمواصلات •

٧ ــ قطاع تجارة الجملة والقطاعى •

٨ ــ قطاع الادارة العامة والدفاع •

٩ ــ قطاع البنوك ، التأمين والمكاتب العقارية •

١٠ــ قطاع ملكية المساكن •

١١ــ قطاع الخدمات •

المجموع = اجمالى الناتج المحلى بسعر تكلفة عناصر الانتاج •

١٢ــ يضاف صافى الدخل الانتاجى من بقية أنحاء العالم •

١٣ــ يطرح احتياطى استهلاك رأس المال الثابت •

المجموع = صافى الناتج القومى بسعر تكلفة عناصر الانتاج •

ومن الجدير بالملاحظة أنه للحصول على صافى قيمة انتاج كل قطاع (والذى يمثل قيمة مساهمة رأس المال والعمل) يجب ان تستبعد من القيمة الاجمالية للانتاج تكلفة السلع والخدمات الوسيطة (الانتــاج الوسيط) واستهلاك رأس المال الثابت •

وإذا ما أردنا معرفة التغير فى مساهمة كل من هذه القطاعات فى الدخل القومى (الناتج القومى) فما علينا الا مقارنة صافى انتاجهــا لفترتين زمنيتين مختلفتين •

المبحث الثانى

طريقة الدخل

طبقا لهذه الطريقة فان الدخل القومى يساوى مجموع دخول عناصر الانتاج • أو ما يطلق عليها بالأنصبة القابلة للتوزيع •

فمن المعروف ان صاحب رأس المال يتحصل على فائدة وصاحب الأرض يتحصل على ربح ، والعامل يتحصل على أجر ومرتب والمنظم يحصل على ربح ، ومالك العقارات يتحصل على ايجار •

والدخل القومى طبقا لهذه الطريقة يساوى مجموع الدخول القابلة للتوزيع • أى الدخول التى توزعت فعلا والدخول المحتجزة •

ومن أمثلة الدخـــول المحتجزة أو التى تحتجز لتوزع فى تاريخ لاحق :

١ ــ الأرباح غير الموزعة للشركات والتى تستبقى لأجل الاستثمار الذى سيؤدى إلى زيادة دخول حملة الأسهم •

٢ ــ مساهمة رب العمل فى الضمان الاجتماعى والتقاعد وما شابه ذلك •

٣ ــ أرباح المؤسسات الحكومية ذات الطابع التجارى •

٤ ــ استصلاح الأراضى والزيادة فى المواشى والغابات وضريبة الأرباح المدفوعة من قبل الشركات المساهمة نيابة عن مساهميها •

ويمكن توضيح كيفية حساب الدخل القومى طبقا لهذه الطريقة كالآتى : الدخل القومى = مجموع دخول عناصر الانتاج (الأنصـــبة القابلة للتوزيع) :

وهى كما يلى :

١ — دخل العمل : ويتكون من :

— الأجور والرواتب والمخصصات بما فى ذلك المدفوعات العينية.

— الرواتب والمخصصات المدفوعة للقوات المسلحة .

— مساهمة رب العمل فى الضمان الاجتماعى والتقاعد .

٢ — الدخل الخاص من المزارع والمهن والمشاريع الأخرى الفردية .

٣ — الدخل من الملكية : ويتكون من :

— الايجار الصافى .

— الفـــوائد .

— أرباح الأسهم والسندات .

— التحويلات من الشركات إلى الأفراد والمؤسسات الخيرية .

٤ — مدخرات الشركات .

٥ — الضرائب المباشرة على الشركات .

٦ — دخل الحكومة من الملكية والمشاريع .

٧ — تطرح الفوائد على الدين العام .

٨ — تطرح الفوائد على الديون الاستهلاكية .

المجموع = الدخل القومى .

ويلاحظ أنه إذا ما قورنت الدخول التى تحصل عليها كل طائفة خلال فترتين زمنيتين يمكن معرفة التغير فى نصيبها من الدخل القومى وهو يعكس إما التغير فى انتاجية كل طائفة أو التغير فى قوة مساومتها .

المبحث الثالث

طريقة الأنفاق

طبقا لهذه الطريقة فالدخل القومى يساوى مجموع قيم المنتجات النهائية بسعر تكلفة عناصر الانتاج أو بسعر السوق • فهو يســاوى مجموع الأنفاق الاستهلاكى والاستثمارى الخاص مضافا إليه مجموع الأنفاق الاستهلاكى والاستثمارى العام •

فمن المعروف ان جميع دخول الأفراد والمؤسسات ، وأرباح الشركات غير الموزعة وأرباح المؤسسات والشركات الحكومية •• الخ تنفق أما على سلع وخدمات استهلاكية أو سلع وخدمات استثمارية ، وعليه إذا قسنا جميع أوجه الأنفاق المختلفة فى الاقتصاد القومى فلا شك أننا سنتوصل إلى الدخل القومى الذى يساوى فى هذه الحالة الأنفاق القومى •

وعليه فان الدخل القومى = الناتج القومى = الأنفاق القومى ويتكون الأنفاق القومى من العناصر الآتية :

١ ــ الأنفاق الاستهلاكى الخاص •

٢ ــ الأنفاق الاستهلاكى العام •

٣ ــ الأنفاق الاستثمارى الخاص •

٤ ــ الأنفاق الاستثمارى العام •

٥ ــ صافى الزيادة فى المخزون السلعى •

المجموع = الأنفاق لأغراض الاستهلاك والاستثمار •

٦ - صافى الصادرات من السلع والخدمات .

المجموع = الأنفاق على اجمال الناتج المحلى والاستيراد .

٧ - يطرح الاستيراد من السلع والخدمات .

المجموع = الأنفاق على اجمالى الناتج المحلى .

٨ - + صافى الدخل الانتاجى من بقية أنحاء العالم .

المجموع = الأنفاق على اجمالى الناتج المحلى .

٩ - يطرح احتياطى استهلاك رأس المال الثابت .

المجموع = الأنفاق على صافى الناتج القومى بسعر السوق .

ويمكن التوصل إلى الأنفاق القومى بسعر تكلفة عناصر الانتاج إذا ما استبعدنا من المجموع النهائى الضرائب غير المباشرة وأضفنا المنح والأعانات .

فاذا ما قورن الدخل القومى طبقا لهذه الطريقة فى فترتين زمنيتين فان التغير فيه يعطى مقياسا للرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل ولمختلف وحداته .

المبحث الرابع

الحسابات القومية فى الجمهورية العربية اليمنية

قسم الاقتصاد القومى فى ج. ع. ى لغرض وضع حسابات قومية له إلى ثمان قطاعات هى : الزراعة ــ الصناعة ــ البناء والتشييد ــ النقل والمواصلات ــ التجارة ــ المالية والمصارف ــ ملكية المساكن ــ الخدمات .

وقد قيس الناتج المحلى فى عام ١٩٧٦/٧٥ م طبقا لطريقة الانتاج كالآتى :

١ ــ الزراعة		XXX
٢ ــ الصناعة		XXX
الصناعات الاستخراجية	XXX	
الصناعات التحويلية	XXX	
الكهرباء والماء	XXX	
		XXX
٣ ــ البناء والتشييد		XXX
٤ ــ النقل والمواصلات		XXX
٥ ــ التجارة		XXX
٦ ــ المالية والمصارف		XXX
٧ ــ ملكية المساكن		XXX
٨ ــ الخدمات		
الحكومية	XXX	
غير الحكومية	XXX	
		XXX

المجموع = الناتج المحلى الاجمالى .

ويلاحظ ان الحسابات القوميـــة اليمنيـــة اكتفت بالناتج المحلى الاجمالى فقط •

وللتوصل إلى الناتج القومى الصافى يجب اضافة صافى الدخول من بقية أنحاء العالم (صافى التحويلات الخارجية) وطرح مقابل استهلاك رأس المال الثابت •

مثال :

أعطيت لك البيانات الآتية لدولة معينة عن فترة محاسبية معينة :

١ ــ بلغت الأجور المدفوعة كالآتى :

(أ) من الوحدات الزراعية	٢٠٠٠٠ ريال
(ب) من الوحدات الصناعية	٣٠٠٠٠ ريال
(جـ) من وحدات المبانى	٥٠٠٠ ريال
(د) من القطاع الحكومى	٣٠٠٠٠ ريال

٢ ــ بلغت المشتريات خلال الفترة كالآتى :

(أ) مشـــتريات الوحـــدات الزراعيـــة من المنتجين الصناعيين •	٤٠٠٠٠
(ب) مشـــتريات الوحـــدات الصـــناعية من المنتجين الزراعيين	٣٥٠٠٠
(جـ) مشتريات وحدات المبانى من المنتجين الصناعيين	٢٠٠٠٠

٣ ــ بلغت المبيعات خلال الفترة كالآتى :

(أ) مبيعات الوحدات الصناعية للقطاع العائلى وللقطاع الحكومى •	٤٠٠٠٠
(ب) مبيعات الوحدات الزراعية للقطاع العائلى	٣٠٠٠٠
وللقطاع الحكومى	٢٠٠٠٠

(جـ) مبيعات وحدات المبانى للقطاع العائلى ١٥٠٠٠

وللحكومى ٢٥٠٠٠

٤ - دفعت الوحدات الصناعية ايجارا قدره ٢٥٠٠٠ ريال منها ١٠٠٠٠ ريال لوحدات المبانى والباقى لأفراد عاديين .

٥ - بلغت الأرباح الموزعة كالآتى :

(أ) من الوحدات الصناعية ١٠٠٠٠ ريال

(ب) من الوحدات الزراعية ٥٠٠٠ ريال

(جـ) من وحدات المبانى ١٠٠٠٠ ريال

٦ - بلغت المدفوعات الضريبية كالآتى :

(أ) ضرائب مباشرة وغير مباشرة على الوحدات الصناعية ٨٥٠٠٠ ريال

(ب) ضرائب مباشرة وغير مباشرة على وحدات المبانى ١٠٠٠٠ ريال

(جـ) ضرائب مباشرة وغير مباشرة على القطاع الاستهلاكى ٣٥٠٠٠ ريال

٧ - بلغت قيمة وسائل النقل المنتجة محليا ٤٠٠٠٠ ريال

والمستوردة ٥٠٠٠٠ ريال

٨ - بلغت قيمة الآلات والمعدات المنتجة محليا ٣٠٠٠٠ ريال

والمستوردة ٤٠٠٠٠ ريال

٩ - بلغت قيمة الزيادة فى المخزون السلعى ١٥٠٠٠ ريال

والمطلوب تصوير حسابات الوحدات الانتاجية المكونة لقطاع الأعمال وحسابات القطاعات المختلفة الأخرى ؟

الحـل

الاستخدامات — د / الوحدات الصناعية — المـوارد

	الاستخدامات		الموارد
٣٠٠٠٠	أجور	٤٠٠٠٠	مبيعات للوحدات الزراعية •
٣٥٠٠٠	مشتريات من الوحدات الزراعية	٢٠٠٠٠	مبيعات الوحدات المبانى
١٠٠٠٠	ايجار لوحدات المبانى	٤٠٠٠٠	مبيعات للقطاع العائلى
١٥٠٠٠	ايجار للقطاع العائلى	٥٠٠٠٠	مبيعات للقطاع الحكومى •
١٠٠٠٠	أرباح موزعة	٤٠٠٠٠	وسائل نقل منتجة محليا •
٨٥٠٠٠	ضرائب مباشرة غير مباشرة •	٣٠٠٠٠	آلات ومعدات منتجة محليا •
٥٠٠٠٠	(رصيد) الأرباح غير الموزعة •	١٥٠٠٠	زيادة فى المخزون •
٢٣٥٠٠٠		٢٣٥٠٠٠	

الاستخدامات — د / الوحدات الزراعية — المـوارد

	الاستخدامات		الموارد
٢٠٠٠٠	أجور	٣٥٠٠٠	مبيعات للوحدات الصناعية •
٤٠٠٠٠	مشتريات من الوحدات الصناعية •	٣٠٠٠٠	مبيعات للقطاع العائلى
٥٠٠٠	أرباح موزعة	٢٠٠٠٠	مبيعات للقطاع الحكومى
٢٠٠٠٠	رصيد (أرباح غير موزعة)		
٨٥٠٠٠		٨٥٠٠٠	

الاستخدامات — د / وحدات المبانى — المـوارد

الاستخدامات		الموارد	
٥٠٠٠	أجور	١٥٠٠٠	مبيعات للقطاع العائلى
٢٠٠٠٠	مشتريات من الوحدات الصناعية •	٢٥٠٠٠	مبيعـــات للقطـــاع الحكومى •
١٠٠٠٠	أرباح موزعة •	١٠٠٠٠	ايجار من الوحــــدات الصناعية •
١٠٠٠٠	ضرائب مبـــاشرة وغير مباشرة •		
٥٠٠٠	رصـــيد (أرباح غير موزعة) •		
٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠	

الاستخدامات — د / القطاع الانتاجى — المـوارد

الاستخدامات		الموارد	
	المدفوعات لعوامل الانتاج :		
٥٥٠٠٠	أجور •	٨٥٠٠٠	مبيعات للقطاع العائلى
١٥٠٠٠	ايجار •	٩٥٠٠٠	مبيعـــات للقطـــاع الحكومى •
٢٥٠٠٠	أرباح موزعة	٤٠٠٠٠	وســـائل نقل منتجـــة محليا •
٩٥٠٠٠			
	المدفوعات الضريبية :	٣٠٠٠٠	آلات ومعدات منتجـــة محليا •
٩٥٠٠٠	ضرائب مبـــاشرة وغير مباشرة •	١٥٠٠٠	زيادة فى المخزون •
٧٥٠٠٠	رصـــيد (الأرباح غير الموزعة) •		
٢٦٥٠٠٠		٢٦٥٠٠٠	

د / القطاع الاستهلاكى

	الاستخدامات		المــوارد
٤٠٠٠٠	مشتريات من الوحدات الصناعية .	٢٠٠٠٠	أجــور من الوحــدات الزراعية .
٣٠٠٠٠	مشتريات من الوحدات الزراعية .	٣٠٠٠٠	أجور من الوحــــدات الصناعية .
١٥٠٠٠	مشتريات من وحــدات المبانى .	٥٠٠٠	أجور من وحدات المبانى
٣٥٠٠٠	ضرائب مبــاشر وغير مباشرة .	٣٠٠٠٠	أجــور من القطـــاع الحكومى .
		١٥٠٠٠	ايجار من الوحـــدات الصناعية .
		١٠٠٠٠	أربــاح موزعـــة من الوحدات الصناعية .
		٥٠٠٠	أربــاح موزعـــة من الوحدات الزراعية .
		١٠٠٠٠	أربــاح موزعـــة من وحدات المبانى .
٥٠٠٠	رصيد (ادخار القطاع العائلى) .		
١٢٥٠٠٠		١٢٥٠٠٠	

د / القطاع الحكومى

المبلغ	الاستخدامات	المبلغ	المــوارد
٣٠٠٠٠	أجور .	٨٥٠٠٠	ضرائب مباشرة وغير مباشرة من الوحدات الصناعية .
٥٠٠٠٠	مشتريات من الوحدات الصناعية .	١٠٠٠٠	ضرائب مباشرة وغير مباشرة من وحدات المبانى .
٢٠٠٠٠	مشتريات من الوحدات الزراعية .	٣٥٠٠٠	ضرائب مباشرة وغير مباشرة من القطاع الاستهلاكى .
٢٥٠٠٠	مشتريات من وحدات المبانى .		
٥٠٠٠	رصيد (فائض العمليات الجارية) .		
١٣٠٠٠٠		١٣٠٠٠٠	

د / العالم الخارجى

المبلغ	الاستخدامات	المبلغ	المــوارد
		٥٠٠٠٠	وسائل نقل مستوردة .
		٤٠٠٠٠	آلات ومعدات مستوردة .
٩٠٠٠٠	(رصيد) صافى الاقتراض من العالم الخارجى .		
٩٠٠٠٠		٩٠٠٠٠	

الاستخدامات		د / الادخار والاستثمار		الموارد
٤٠٠٠٠	وسائل نقل منتجة محليا .		٧٥٠٠٠	الأرباح غير الموزعة .
٥٠٠٠٠	وسائل نقل مستوردة .		٥٠٠٠	مدخرات القطاع العائلى .
٣٠٠٠٠	آلات ومعدات منتجة محليا .		٥٠٠٠	فائض العمليات الجارية
٤٠٠٠٠	آلات ومعدات مستوردة .			
١٥٠٠٠	زيادة المخزون .			
			٩٠٠٠٠	(رصيد) فائض الاستثمار عن الادخار . ويساوى صافى الاقتراض من العالم الخارجى .
١٧٥٠٠٠			١٧٥٠٠٠	

تم بحمد الله

المراجع العربية

١ ــ الدكتور مبارك حجير ــ الحسابات الاقتصادية القومية ــ مكتبة الأنجلو المصرية ــ طبعة ١٩٦١

٢ ــ الدكتور رياض الشيخ ــ دراسات فى نظم المحاسبة الاقتصادية القومية ــ دار النهضة العربية طبعة ١٩٦٨ القاهرة .

٣ ــ الدكتور عباس مهدى الشيرازى ــ أصول المحاسبة القومية ــ دار النهضة العربية ــ طبعة ١٩٧٢ القاهرة .

٤ ــ الدكتور محمد مبارك حجير ــ المشاكل والحلول الاقتصادية للدول العربية ــ مكتبة الأنجلو المصرية ــ طبعة ١٩٦٨ القاهرة .

المراجع الأجنبية

1 — Harrole c. Edey, Alan T. Poacocq and Ronald cooper «National Income and Social Accounting» Hutchinson & Co. Puplichered, LTD. 1969.

2 — William I. Apraham «National Income and Economic Accounting Printice-Hall Inc, Englewood Cliffs, New York.

3 — Lue Eung Chiao, «The Philosphy and Limitations of Social Accounting » Unpublished Ph. D. Disertation, University of Illinois. 1952.

4 — Ingvar chilsson «On National Accounting» Ronjunktus Institutet. Stockholm - 1953.

5 — A System of National Accounts, Studier in Method, Series F, No. 2 Rev. 3. U. New York 1968.

محتويات الـكتاب

الموضوع	صفحة

الجزء الأول
المحاسبة الحكومية

الموضوع	صفحة

الجزء الثانى

المحاسبة القومية

الموضوع	صفحة

رقم الايداع ١٩٧٩/٣٦٨١

المطبعـــة العربية الحديثـــة
٨ شارع ٤٧ بالمنطقة الصناعية بالعباسية
تليفـــــون : ٨٢٦٢٨٠ القـــــاهرة


Bibliotheca Alexandrina
03999086